

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Platební morálka daňových subjektů a daňová exekuce

Payment Discipline of Taxpayers and Tax Execution

Student:

Bc. Soňa Halouzková

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Jiřina Krajčová

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Soňa Halouzková**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Platební morálka daňových subjektů a daňová exekuce**
Payment Discipline of Taxpayers and Tax Execution

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňová teorie a daňový systém v České republice
 3. Vymáhání daňových nedoplatků
 4. Výkon rozhodnutí
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007. 603 s. ISBN 80-7201-621-0.
RADKOVÁ, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. 1. vyd. Praha: Linde, 2009. 200 s. ISBN 978-80-7201-767-6.
VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

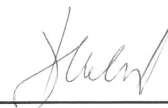
Vedoucí diplomové práce: **Ing. Jiřina Krajčová**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Jana Hakešová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, vypracovala samostatně. Přílohy č. 1-8, dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 27. dubna 2012

Bc. Soňa Halouzková
Bc. Soňa Halouzková

Obsah

1	ÚVOD	4
2	DAŇOVÁ TEORIE A DAŇOVÝ SYSTÉM V ČESKÉ REPUBLICE.....	6
2.1	VYMEZENÍ ZÁKLADNÍCH POJMŮ	6
2.2	DAŇOVÝ SYSTÉM ČESKÉ REPUBLIKY	10
2.2.1	<i>Přímé daně</i>	11
2.2.2	<i>Nepřímé daně</i>	13
2.2.3	<i>Sociální pojištění</i>	16
2.2.4	<i>Místní poplatky</i>	17
2.3	DAŇOVÝ ŘÁD	18
3	VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ	21
3.1	DAŇOVÉ ŘÍZENÍ	21
3.1.1	<i>Základní zásady daňového řízení</i>	22
3.1.2	<i>Daňová kontrola</i>	25
3.1.3	<i>Dokazování</i>	28
3.1.4	<i>Vyměřovací řízení</i>	31
3.1.5	<i>Doměřovací řízení</i>	32
3.1.6	<i>Opravné a dozorčí prostředky</i>	33
3.2	PLACENÍ DANÍ	34
3.2.1	<i>Evidence daní</i>	34
3.2.2	<i>Posečkání</i>	36
3.2.3	<i>Zajištění daní</i>	36
3.3	VYMÁHÁNÍ NEDOPLATKŮ	37
3.3.1	<i>Daňová exekuce</i>	38
3.3.2	<i>Insolvenční řízení</i>	44
4	VÝKON ROZHODNUTÍ	46
4.1	VÝVOJ DAŇOVÝCH PŘÍJMŮ	47
4.2	VÝVOJ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ	49
4.2.1	<i>Efektivita vymáhání daňových pohledávek</i>	54
4.3	NEZABAVITELNÉ MINIMUM.....	55
4.4	NÁVRHY NA ZLEPŠENÍ VYMÁHÁNÍ NEDOPLATKŮ.....	59
5	ZÁVĚR.....	61
	SEZNAM LITERATURY	62
	SEZNAM ZKRATEK.....	65

1 Úvod

Stále více domácnosti se ocitá v takzvané dluhové pasti. Většinou zadlužení začíná spotřebními půjčkami, ale potom není na jejich zaplacení a půjčka se splácí půjčkou. Neustále se dluhová past propadá a začneme dlužit, kam se jen podíváme. Pokud pracujeme jako osoba samostatně výdělečně činná přestaneme také platit zdravotní a sociální pojištění a v neposlední řadě daně. V případě zaměstnavatelů, kteří jako plátcí odvádějí daně za zaměstnance nejsou nedoplatky na daních z příjmu jistě tak vysoké, jako v případě živnostníků a firem. Ale jelikož téměř každá rodina či jednotlivec vlastní majetek v podobě nemovitostí nebo se setkal s dědictvím, potýká se i s jinými daněmi, na kterých vznikají nedoplatky.

Ať už pracujeme nebo vlastníme nějaký majetek, případně jen spotřebováváme statky a služby, musíme platit daně. Některé nám vadí více jiné méně, záleží snad jen na tom, jak moc jsou „viditelné“ a na kolik jsme schopni je vnímat. Pokud si půjdeme koupit automobil, který nám bude sloužit několik let a budeme muset zaplatit nejen jeho skutečnou hodnotu, ale i daň z přidané hodnoty značně to zatíží náš rozpočet a budeme se nad výší daně pozastavovat. Každodenní nákup potravin je pro nás nutný a nezbytný k životu, i za něj platíme daně, ale málokdo přemýšlí nad tím, kolik při svém nákupu zaplatil na dani. V tomto případě pro nás bude daň zcela neviditelná, protože je jakoby uschována v ceně potravin a my jsme ji vždy ochotni zaplatit. Je zcela nemožné, aby v takovém případě vznikl nedoplatek na dani. Ovšem obchodníci museli pro nás nezbytné věci také odněkud nakoupit a to v zcela jiném množství, z různých států a za různých podmínek. Právě z tohoto důvodu vznikají největší nedoplatky na dani z přidané hodnoty. Můžeme konstatovat, že každá daň je oblíbená více či méně a má svá pro a proti.

Bylo by nanejvýš vhodné, aby došlo ke snižování daní, které svým způsobem ohrožují naši existenci. Jde především o daně z příjmů a daň z přidané hodnoty týkající se potravin. Není spravedlivé, že bohatí lidé odvádějí na daních stejné procento jako lidé sociálně slabí, kteří se snaží pracovat alespoň za minimální mzdu a často právě oni končí v dluhové pasti.

Na druhou stranu zavedení spotřebních a ekologických daní je správnou cestou k alespoň malému zlepšení zdraví obyvatel a životního prostředí. Pokud chování některých lidí dojde až tak daleko, že skončí v léčebnách alkoholově závislých, stojí provoz těchto léčeben stát nemalé peníze, které musí někde vzít.

Všeobecně jsou daně mezi lidmi velmi neoblíbené a jejich odvod se snaží snad každý minimalizovat, ale stát také musí z něčeho existovat. Jen těžko by někdo souhlasil s tím,

že si třeba bude platit osvětlení před svým domem. Určitě by se velká většina obyvatelstva vzbouřila a nechtěla by takové poplatky zavést. Tak třeba právě proto musejí existovat daně, z kterých se tyto služby hradí.

Kdyby nebylo daní, tak nestudujeme na bezplatných státních vysokých školách a nemohly by v některých případech vznikat ani diplomové práce, které v mnoha případech mohou obohatit život nás všech. Proto je nutné, aby daně existovaly a svým způsobem jejich placení přispělo ke zlepšení života. Vymáhání daní je někdy velmi složitý a zdlouhavý proces, ale má to svůj význam a účel.

Cílem diplomové práce je charakterizovat průběh daňového řízení a upozornit na důležitost vymáhání daňových nedoplatků.

Téměř každý druhý člověk je zadlužen a jeho solventnost je na velmi nízké úrovni. Daně se neustále zvyšují a životní úroveň se snižuje. Stojí to všechny nemalé úsilí, aby jejich život byl na takové úrovni, jaké si oni sami přejí. Čím více pracují, tím více sice mají peněz, ale také platí větší částku na daních. Ovšem bohužel to se asi nikdy nezmění, kdo chce více peněz, musí za to i zaplatit vyšší daň.

Vlastní názory a poznámky jsou v diplomové práci psány kurzívou.

2 Daňová teorie a daňový systém v České republice

V následující kapitole se budeme zabývat vymezením základních pojmů jako je daň, poplatek, nedoplatek, daňový subjekt nebo správce daně atd. Seznámíme se s daňovým systémem České republiky, který je do jisté míry dobře propracovaný. V neposlední řadě se zaměříme na daňový řád.

2.1 Vymezení základních pojmů

Se vznikem státu se rozšiřovaly potřeby jeho chod nějak financovat. Bylo nutné vymyslet, jak zajistit hrazení nákladů především školství, zdravotnictví a obrany. Vymezil se podíl každého jednotlivce na fungování státu a tak se objevil na světě „zárodek“ daní.

Daně představují jeden druh příjmů veřejných rozpočtů (státních, krajských apod.). Příjmy veřejných rozpočtů lze rozdělit na daně, poplatky a půjčky. Daň představuje transfer finančních prostředků od soukromého k veřejnému sektoru.

Každý se setkal s pojmem daň, avšak jistě někdy váhal, jak ji přesně charakterizovat. Existuje řada definic, jednou z nich je například tato:

- **daň** je povinná, nenávratná, zákonem určená platba do veřejného rozpočtu.

Je to platba neúčelová a neekvivalentní.

Povinná platba znamená, že každý musí platit nějaké daně, ať už třeba daň z příjmů nebo z vlastnictví nějakého majetku. Nenávratnost daně se odlišuje např. od půjčky, či-li peníze zaplacené na daních nejsou vratné. Neúčelová je daň, protože není určena na financování konkrétního vládního projektu. Daň se stane součástí veškerých příjmů veřejného rozpočtu, z něhož se budou financovat různé veřejné potřeby. Neekvivalentnost znamená, že nemáme nárok na protihodnotu ve výši odpovídající naší platbě.

Je třeba porozumět některým pojmům, které úzce souvisejí s daněmi, proto je nutné si jich několik vysvětlit:

- **poplatek** – je peněžním ekvivalentem za služby poskytované veřejným sektorem (např. platba za vystavení pasu). Je účelový, dobrovolný, nepravidelný a nenávratný,

- **půjčka** – úvěrový příjem veřejného rozpočtu. Návrtná, nepovinná a nepravdelná platba účelového nebo neúčelového charakteru,¹
- **daňový subjekt** – osoba povinná strpět, odvádět nebo platit daň,
- **objekt zdanění** – zahrnuje čtyři velké skupiny, tzv. daň z hlavy, majetku, důchodu a spotřeby. Daň z hlavy lze chápat jako místní poplatek, který stanoví obec např. za svoz komunálního odpadu, může se stanovit buď na domácnost (na dům, rekreační objekt...) nebo na osobu,
- **daňové břemeno** – celkové snížení příjmů daňových poplatníků v důsledku plnění jejich daňové povinnosti,
- **poplatník** – daňový subjekt, jehož příjem nebo majetek je dani podroben,
- **plátce** – daňový subjekt je povinen odvést do veřejného rozpočtu daň vybranou od jiných subjektů nebo sraženou jiným poplatníkům pod svou majetkovou odpovědností,
- **daňový rezident** – je osoba, která má na území České republiky (dále „ČR“) bydliště nebo se zde obvykle zdržuje (alespoň 183 dnů za zdaňovací období) a má daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů v tuzemsku, tak na příjmy ze zahraničí,
- **daňový nerezident** – osoba, která má daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy plynoucí z tuzemska,
- **třetí osoby** – osoby jiné než daňový subjekt, které mají práva a povinnosti při správě daní (např. znalci, advokáti, svědci, auditoři),
- **správce daně** – orgán dle právních předpisů věcně a místně příslušný k výkonu správy daní, obvykle územně finanční orgány (finanční úřady a finanční ředitelství),
- **srážka u zdroje** – tzn. že daň srazí plátce za poplatníka (př. banka sráží daň z úroků, zaměstnavatel sráží daň z příjmu zaměstnanci),
- **předmět daně** - věc, příjem, práce či činnost, ze které se odvádí příslušná daň do veřejných rozpočtů,
- **osvobození od daně** – část předmětu daně, ze které se daň nevybírání resp. kterou daňový subjekt není povinen, ale ani zpravidla oprávněn zahrnout do základu daně,

¹ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. s. 15-18. ISBN 80-86395-84-7.

- **základ daně** – předmět daně vyjádřený v měrných jednotkách a upravený podle zákonných pravidel,
- **zdaňovací období** – zpravidla kalendářní rok (můžeme použít i hospodářský rok – po sobě jdoucích 12 měsících),
- **sazba daně** – algoritmus, pomocí kterého se ze základu daně stanoví velikost daně,
- **slevy na dani** – odečítají se od vypočtené daně (např. sleva na poplatníka, na manželku),
- **daňové zvýhodnění** – platí jako sleva na dani. Je to v podstatě státní finanční pomoc pro rodiny s dětmi, které tak získají nižší daně. To znamená, že je poplatníkovi vyplacena částka absolutní slevy na dani, kterou díky nízké vypočtené dani nemohl uplatnit při výpočtu daně. Pokud je daňové zvýhodnění vyšší než daňová povinnost, je vzniklý rozdíl mezi daňovým zvýhodněním a daňovou povinností daňovým bonusem,²
- **daňové přiznání** (tvrzení) – předepsaný formulář, který musí daňový subjekt ve lhůtě stanovené zákonem vyplněný odevzdat správci daně,
- **záloha na daň** – platba, kterou je daňový subjekt povinen odvádět před vyměřením daňové povinnosti na konkrétní zdaňovací období. Po stanovení výše daně budou zálohy na její úhradu započítány,
- **nedoplatek** – daň splatná je vyšší než daň skutečně uhrazená,
- **přeplatek** – opak nedoplatku, daň splatná je nižší než daň skutečně uhrazená k určitému datu,
- **splatnost daně** – je den, do kterého má daňový subjekt povinnost uhradit daň, popřípadě zálohy na daň, splátky daně, příslušenství daně. Splatnost je vždy stanovena zákonem,
- **splátka daně** – je postupným plněním již stanovené daňové povinnosti, splátky jsou zpravidla určeny jako poměrná část daňové povinnosti,
- **daňový únik** – je protiprávní jednání daňového subjektu s cílem neoprávněně zkrátit velikost daňové povinnosti.³

² Daňové zvýhodnění. *Socialní dávky* [online]. © 2010 [cit. 2011-11-08]. Dostupné z : <http://www.socialni-davky.cz/danove-zvyhodneni-2011>

³ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2006*. 8. vyd. Praha: 1. VOX, 2006. s. 9-28. ISBN 80-86324-60-5.

Daně se stávají nástrojem hospodářské politiky státu, jejich cílem je nejen naplnění veřejných rozpočtů. Moderní daně plní řadu funkcí:

- **fiskální** – schopnost naplnit veřejný rozpočet, musí být téměř vždy splněna,
- **alokační** – uplatňuje se tehdy, když trh projevuje neefektivnost v alokaci zdrojů. Příčiny tržního selhání jsou veřejné statky, statky pod ochranou, externality a nedokonalá konkurence,⁴
- **redistribuční** – pomocí této funkce se přerozdělují daně tím, že jsou ve větší míře vybírány od bohatších a pomocí transferů se zvyšují příjmy chudších,
- **stabilizační** – zmírňují se cyklické výkyvy v ekonomice v zájmu zajištění dostatečné zaměstnanosti a cenové stability.

Každá daň má obecně dva efekty a to důchodový a substituční efekt. **Důchodový efekt** znamená, že část důchodu je odvedena do veřejného sektoru. Či-li čím máme větší důchod, tím odvedeme více peněz do veřejného rozpočtu. Obecně to také znamená, že čím více pracujeme a vyděláváme peněz, tím více odvádíme na daních. **Substituční efekt** se dá obecně vyjádřit jako nahrazení práce volným časem nebo například koupě levnějšího výrobku místo dražšího. Subjekt mění své preference, již nechce např. kupovat stejné výrobky, nahradí je levnějšími, protože zaplatí méně na dani, případně své peníze uspoří a bude mu z nich plynout úrok. Může se také vzdát dalšího zvyšování mzdy, upřednostní volný čas před větší mzdou.

Správu daní vykonávají tzv. územní finanční orgány, které tvoří v ČR Ministerstvo financí, Generální finanční ředitelství, finanční ředitelství a finanční úřady. Územní finanční orgány (dále „ÚFO“) upravuje zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů. ÚFO mají povinnost vykonávat např. správu daní, vyhledávací činnost, vymáhací řízení, finanční kontrolu, cenovou kontrolu a ukládání pokut. Generální finanční ředitelství má sídlo v Praze a řídí finanční ředitelství. Finanční ředitelství řídí finanční úřady a je jich v ČR celkem osm (dvě v Praze, a po jednom v Českých Budějovicích, Plzni, Ústí nad Labem, Hradci Králové, Brně a v Ostravě). Finančních úřadů se nachází na území ČR zhruba 200.⁵

⁴ KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. s 19. ISBN 80-86395-84-7.

⁵ Počet FÚ v ČR. *statnisprava.cz* [online]. © 2000 [cit. 2012-02-07]. Dostupné z: <<http://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0027>>

2.2 Daňový systém České republiky

Současný daňový systém byl v České republice zaveden 1. 1. 1993, ve svých hlavních znacích je podobný systémům většiny vyspělých zemí, především evropských. Daňová soustava je složena z přímých a nepřímých daní, které se dále člení:

- **přímé daně,**
 - daně z příjmů,
 - ✓ daň z příjmů fyzických osob,
 - ✓ daň z příjmů právnických osob,
 - daně majetkové,
 - ✓ daň silniční,
 - ✓ daň z nemovitostí,
 - ✓ daň dědická,
 - ✓ daň darovací,
 - ✓ daň z převodu nemovitostí,
- **nepřímé daně,**
 - daň z přidané hodnoty,
 - spotřební daně,
 - ✓ daň z minerálních olejů,
 - ✓ daň z lihu,
 - ✓ daň z piva,
 - ✓ daň z vína a meziproductů,
 - ✓ daň z tabákových výrobků,
 - ekologické daně,
 - ✓ daň ze zemního plynu a některých dalších plynů,
 - ✓ daň z pevných paliv,
 - ✓ daň z elektřiny.

Mezi další odvody daňového charakteru řadíme zejména sociální pojištění a místní poplatky.

2.2.1 Přímé daně

2.2.1.1 Daně z příjmů

Daně z příjmů upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o daních z příjmů“). Nejspíše jsou oblíbenější než nepřímé daně, protože nejsou „schovány“ v cenách zboží, jsou tedy viditelnější a více pocítovány. Lépe vyhovují daňové spravedlnosti pro svoji adresnost a schopnost se co nejlépe přizpůsobit platebním schopnostem jednotlivých subjektů. Negativní dopad však mají na nabídku práce a úspory.

Daň z příjmů fyzických osob je univerzální daň, které podléhají veškeré zdanitelné příjmy jednotlivců. Požaduje se po ní, aby byla prostředkem redistribuce důchodů od bohatších k sociálně slabším a zároveň má ovlivňovat chování poplatníka správným směrem (např. aby přispíval různým nadacím). Zdaňovacím obdobím je vždy kalendářní rok. Poplatníci daně jsou fyzické osoby (dále „FO“), které mají na území ČR bydliště nebo se zde obvykle zdržují. Daňoví rezidenti mají daňovou povinnost, která se vztahuje jak na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, tak i na příjmy plynoucí ze zdrojů v zahraničí. Daňoví nerezidenti zdaňují pouze příjmy, které jim plynou na území ČR, mají tzv. omezenou daňovou povinnost. Předmětem daně jsou obecně příjmy, které zvyšují majetek poplatníka. Základem daně jsou příjmy přesahující výdaje a základ daně se člení do pěti dílčích základů daně, které jsou uvedeny v zákoně o daních z příjmů v § 6, 7, 8, 9 a 10, z nichž nejdůležitější je § 6 - příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, protože tento dílčí základ daně nesmí být vyšší než celkový základ daně. Pokud má daňový subjekt více druhů příjmů, je základem daně součet dílčích základů daně. Sazba daně z příjmů fyzických osob je jednotná **15 %**. Od takto vypočtené daně se odečítají standardní slevy na dani, které jsou uvedeny v § 35 - 35 d zákona o daních z příjmů. Zálohy na daň se stanovují dle poslední známé daňové povinnosti, vyloučit se však musí § 10 ostatní příjmy, pokud byl předtím zahrnut. Daňové přiznání (dále „DAP“) se podává do 31. března následujícího roku, pokud DAP nezpracovává daňový poradce, to by bylo možno DAP podat do 30. června.

Daň z příjmů právnických osob ztrácí pomalu v ČR svůj význam díky daňové konkurenci, ale i jako vědomá snaha o podporu podnikatelských aktivit. Poplatníci daně jsou daňoví rezidenti, všechny právnické osoby (dále „PO“), které mají na území ČR své sídlo

nebo místo vedení. Daňoví nerezidenti zdaňují pouze příjmy, které jim plynou na území ČR např. ze stálé provozovny. Zdaňovacím obdobím je kalendářní nebo hospodářský rok. Předmětem daně jsou veškeré příjmy z činností a z nakládání s majetkem, u nepodnikatelských subjektů potom zejména příjmy z činností uskutečňovaných za účelem dosahování zisku. Základem daně jsou jako u FO příjmy přesahující výdaje, s tím rozdílem, že u PO dochází k transformaci výsledku hospodaření, tzn. výsledek hospodaření před zdaněním musíme upravit o připočitatelné a odpočitatelné položky. Sazba daně je lineární **19 %** a velmi často se mezinárodně srovnává a posuzuje jako jeden z ukazatelů spolutřezhodujících o zemi, ve které bude investováno. V posledních letech docházelo k jejímu snižování právě i z tohoto důvodu, avšak od roku 2010 zůstává stejná. PO si také mohou uplatnit slevy na dani (např. na zaměstnance se zdravotním postižením).

2.2.1.2 Daně majetkové

Majetkové daně jsou doplňkovým daňovým příjmem veřejného rozpočtu. Např. s daní z nemovitostí se setkáme ve všech členských státech Evropské unie.

Daň silniční hradí zpravidla provozovatelé motorových vozidel, která používají k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Předmětem daně jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v ČR. Základ daně upravuje § 5 zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů. Sazba daně je pevná a diferencovaná u osobních automobilů podle zdvihového objemu motoru a u užitkových vozidel podle celkové hmotnosti a počtu náprav.

Daň z nemovitostí se používá ve většině evropských zemí a patří k nejznámější majetkové dani. Daň se vybírá v místě kde se nemovitost nachází, nikoliv v místě bydliště daňového subjektu, protože výnos daně z nemovitostí je příjmem obcí. Zahrnuje daň z pozemků a ze staveb. Základ daně se stanovuje podle zjištěné ceny a výměry v m². Sazba je uvedena v zákoně č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, v § 6 pro pozemky a v § 11 pro stavby.

Daň dědická a darovací jsou jednorázovými daněmi, které se vyměřují při bezúplatném převodu majetku. Základem obou daní je hodnota převáděného majetku. Sazby daně závisí na hodnotě převáděného majetku a na příbuzenském vztahu mezi osobami

provádějícími tuto transakci. Existují 3 skupiny rozdělení osob pro účely těchto daní. Pokud jsou osoby zařazeny do první a druhé skupiny, je darování a dědění od daně osvobozeno.⁶

Daň z převodu nemovitostí je také jednorázovou daní a vyměřuje se při úplatném převodu nemovitosti. Základem daně je zpravidla kupní cena nebo ocenění dle zákona o oceňování. Sazba daně se určuje stejně jako u daně dědické a darovací. Právní úpravu těchto daní najdeme v zákoně č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

2.2.2 Nepřímé daně

2.2.2.1 Daň z přidané hodnoty

Nepřímé daně nejsou příliš oblíbené, neboť jejich výše je v podstatě skryta v cenách zboží a služeb. Největší dopad to má na konečného spotřebitele. Oproti daním přímým, které se v posledních letech spíše snižují, se daně nepřímé neustále zvyšují. **Daň z přidané hodnoty** (dále „DPH“) upravená zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, je všeobecnou daní ze spotřeby statků a služeb. Předmětem daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě, poskytnutí služeb za úplatu osobou povinnou k dani s místem plnění v tuzemsku, pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu a dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Základem daně je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátcе za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Existují dvě sazby DPH snížená a základní. V jednotlivých letech dochází k jejich změnám, v roce 2013 se má sazba sjednotit.

Tabulka 2.1 Sazby DPH⁷

DPH	Základní sazba (v %)	Snížená sazba (v %)
2009	19	9
2010	20	10
2011	20	10
2012	20	14
2013	17,5	17,5

⁶ VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2006*. 8. vyd. Praha: 1. VOX, 2006. s.38. ISBN 80-86324-60-5.

⁷ Sazby DPH. *Jakpodnikat* [online]. © 2011 [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <<http://www.jakpodnikat.cz/dph-sazby.php>>

2.2.2.2 Spotřební daně

Spotřební daně označujeme jako selektivní daně (výběrové), stát jimi cíleně zatěžuje prodej nebo spotřebu skupiny výrobků a upravuje je zákon č. 353/2003 Sb. o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o spotřebních daních“). Dělá to tak zejména proto, že jde často o výrobky, jejichž spotřeba negativně ovlivňuje zdravotní stav obyvatelstva nebo nepříznivě působí na životní prostředí. Spotřebními daněmi jsou daň z minerálních olejů, lihu, piva, vína a meziproductů a z tabákových výrobků. Správu daní vykonávají celní orgány. Plátcem daně je PO a FO, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem nebo výrobcem, již vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit v souvislosti s uvedením vybraných výrobků do volného daňového oběhu nebo v souvislosti se ztrátou nebo zničením anebo jiným znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně. Předmětem daně jsou vybrané výrobky na daňovém území Evropského společenství vyrobené nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Daň se počítá vynásobením základu daně sazbou daně stanovenou pro příslušný vybraný výrobek, pokud zákon nestanoví jinak.⁸

Předmětem daně z **minerálních olejů** jsou především vybraná paliva, maziva a jejich směsi. Patří k nejsložitějším ze spotřebních daní, jelikož se jedná o nejpočetnější skupinu vybraných výrobků. Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15° C, pokud ovšem nejde o těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny, u nichž je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Sazby daně upravuje § 48 zákona o spotřebních daních.

Předmětem **daně z lihu** je líh (etanol) včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, nejde-li o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205 a 2206, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu. Tzn. že dani podléhá etanol v jakékoli směsi kromě nápojů jako je pivo, a různé druhy vín, pokud podíl etanolu v této směsi překračuje 1,2 % objemových etylalkoholu. Základem daně je množství čistého lihu vyjádřené v hektolitrech.⁹ Sazby daně upravuje § 70 zákona o spotřebních daních.

⁸ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. 256 s. ISBN 978-80-251-3794-9.

⁹ Daň z lihu. *Celní správa České republiky* [online]. © 2009 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/lih/Stranky/default.aspx>>.

Z hlediska příjmů státního rozpočtu nepatří **daň z piva a z vína a meziproduktů** k nosným daním. Předmětem daně z piva je výrobek uvedený pod kódem nomenklatury 2203 obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu nebo směsi výrobku s nealkoholickými nápoji pod kódem nomenklatury 2206 obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu. Základem spotřební daně z piva je množství piva vyjádřené v hektolitrech, přičemž zákon o spotřebních daních stanoví základní sazbu daně a snížené sazby daně pro malé nezávislé pivovary zařazené do pěti velikostních skupin v závislosti na roční produkci piva. Sazby daně jsou uvedeny v § 85 zákona o spotřebních daních.

Předmětem daně z vína a meziproduktů pro účely zákona o spotřebních daních jsou vína, fermentované nápoje a meziprodukty uvedené pod kódy nomenklatury 2204, 2205, 2206, které obsahují více než 1,2 % objemových alkoholu, nejvýše však 22 % objemových alkoholu.

Základem spotřební daně z vína a meziproduktů je množství vína a meziproduktů vyjádřené v hektolitrech. Z hlediska stanovení sazby spotřební daně z vína a meziproduktů je třeba zvláštní pozornost věnovat zejména správnému určení předmětu daně v souladu s ustanovením § 93 odstavec 2, 3 a 4 zákona o spotřebních daních, který rozlišuje šumivá vína, tichá vína a meziprodukty. Sazby daně upravuje § 96 zákona o spotřebních daních.¹⁰

Tabákovými výrobky se pro účely zákona o spotřebních daních rozumí cigarety, doutníky, cigarillos a tabák ke kouření. Tato daň existuje zejména proto, že kouření negativně působí na zdravotní stav obyvatelstva a do jisté míry si klade za cíl snížení počtu kuřáků. Základem daně pro procentní část daně u cigaret je cena pro konečného spotřebitele, pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech a u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech. Sazby daně jsou různé pro procentní a pevnou část, upravuje je § 104 zákona o spotřebních daních.

¹⁰ Daň z piva. *Celní správa České republiky* [online]. © 2009 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z: <<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/ostatni/Stranky/default.aspx>>.

2.2.2.3 Ekologické daně

Ekologické daně byly zavedeny v souladu s členstvím České republiky v Evropské unii a upravuje je zákon č. 261/2007 Sb. o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále „zákon o stabilizaci veřejných rozpočtů“). Ekologickými daněmi jsou daň ze zemního plynu, z pevných paliv a z elektřiny. Předmětem daně ze zemního plynu je plyn uvedený pod kódy nomenklatury 2711 11, 2711 21, 2711 29 a 2705, základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. Sazby jsou určeny podle kódu nomenklatury a upravuje je § 6 zákona o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Předmětem daně z **pevných paliv** je černé uhlí, brikety, bulety a podobná pevná paliva vyrobená z černého uhlí, hnědé uhlí, hnědouhelné brikety, též aglomerované hnědé uhlí kromě gagátu (černého jantaru), koks a polokoks z černého uhlí, hnědé uhlí nebo rašeliny, též aglomerovaný, retortové uhlí a ostatní uhlovodíky, pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji anebo používány pro výrobu tepla. Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla a sazba daně činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku.

Předmětem **daně z elektřiny** je elektřina uvedená pod kódem nomenklatury 2716, základ daně je množství elektřiny v MWh a sazba daně činí 28,30 Kč/MWh.

2.2.3 Sociální pojištění

Sociální pojištění se v ČR skládá z několika subsystémů. Prvním je veřejné zdravotní pojištění, které slouží ke krytí výdajů spojených s financováním nutné zdravotní péče. Druhým subsystémem je nemocenské pojištění, které má osobám pro nemoc nebo úraz krátkodobě neschopným výdělečné činnosti nahradit chybějící příjmy z ní. Třetí složku tvoří důchodové pojištění, které pomáhá zejména v případě dlouhodobé nebo trvalé neschopnosti pracovat (stáří, invalidita). Čtvrtý subsystém je státní politika zaměstnanosti.

Povinnost platit sociální pojištění mají zaměstnanci, zaměstnavatelé za zaměstnance, osoby samostatně výdělečně činné (dále „OSVČ“) a ostatní osoby, za které pojištění platí stát (např. studenti). Rozhodným obdobím, za které se pojištění platí, je kalendářní měsíc. Výjimkou jsou OSVČ, jejichž rozhodným obdobím je kalendářní rok.

Sazba sociálního pojištění zaměstnanců činí 6,5 %, pro zaměstnavatele je to 26 % (pokud má méně než 26 zaměstnanců a sám si tuto sazbu zvolí a písemně své

rozhodnutí oznámí příslušné okresní správě sociálního zabezpečení do 20. ledna kalendářního roku) nebo 25 % (pokud má více než 26 zaměstnanců) a pro OSVČ činí 29,2 %.

Tabulka 2.2 Sazby pojistného pro rok 2012

Osoba	Zdravotní pojištění (v %)	Sociální pojištění (v %)	Nemocenské pojištění (v %)	Důchodové pojištění (v %)	Státní politika zaměstnanosti (v %)
zaměstnavatel	9	25	2,3	21,5	1,2
zaměstnavatel	9	26	3,3	21,5	1,2
OSVČ	13,5	29,2	2,3	28	1,2
zaměstnanec	4,5	6,5	0	6,5	0

zdroj: Vlastní zpracování.

2.2.4 Místní poplatky

Místní poplatek je poplatek, jehož vybírání je specifickou pravomocí obce a jehož výnosy jsou příjmem obce. Některé poplatky mají především povahu paušálních úhrad za související služby poskytované obcí, jiné mají povahu místního zdanění (podílu obce na ziscích dosažených na jejím území) nebo převážně regulační funkci.¹¹

Mezi místní poplatky patří např. poplatek:

- ze psů,
- za lázeňský nebo rekreační pobyt,
- z ubytovací kapacity,
- ze vstupného,
- za užívání veřejného prostranství,
- za povolení k vjezdu motorových vozidel,
- za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů.

¹¹ Místní poplatek. *wikipedia* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/M%C3%ADstn%C3%AD_poplatek>

2.3 Daňový řád

Daňové řízení je nově upraveno zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“). Daňový řád nahradil od 1. ledna 2011 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků („dále ZSDP“). Přináší celou řadu výhod, odstraňuje řadu nejasností a vyplňuje dosavadní mezery v daňovém řízení. Je to relativně utříděný a vnitřně provázaný právní předpis. Daňový řád si klade za cíl především snížit administrativní náročnost výběru daní, snížit zátěž pro daňové subjekty, zlepšit celkové fungování správy daní, zejména tím, že jednoznačně vymezuje některé pojmy a zapracovává ustálenou judikaturu.

Nastolil v některých případech velké změny, jedná se především o tyto:

- pokuta za pozdní podání DAP, tj. později než 5 dnů po stanovené lhůtě pro podání DAP, činí 0,05 % vyměřené daně či nadměrného odpočtu, resp. 0,01 % daňové ztráty, avšak nejméně 500 Kč a nejvíce 300 000 Kč. Pokuta je za pozdní DAP udělena vždy, dříve to záleželo na rozhodnutí správce daně,
- bezesporu další výhodou pro daňové subjekty je snížení penále na 1 % z původních 5 %, pokud uvede daňový subjekt do DAP neoprávněně vyšší daňovou ztrátu,
- nově se počítá lhůta pro stanovení daně a to ode dne kdy uplynula lhůta pro podání DAP, ne od konce zdaňovacího období, ve kterém daňová povinnost vznikla,
- došlo také ke změnám při vymezení daňové kontroly, dříve ZSDP neuváděl možnost opakování daňové kontroly v jednom zdaňovacím období, teď lze daňovou kontrolu opakovat pokud dojde k nově zjištěným skutečnostem nebo k podání dodatečného daňového přiznání,
- skončila také možnost, aby finanční úřady prominuly pokuty či penále, to bude moci udělat pouze ministr financí např. při živelních pohromách nebo při nesrovnalostech vyplývajících ze samotných daňových zákonů,
- výklad mnoha pojmů je zde ujasněn a zavedeny také nové pojmy, které nebyly v ZSDP,
- zpřehlednění zákona, rozdělení do více paragrafů a přiblížení se tak k jistému evropskému trendu,

- rozpracování části týkající se daňové exekuce, která nebyla v ZSDP v takovém rozsahu řešena a správce daně musel ve věci exekuce postupovat dle občanského soudního řádu,
- další novinkou je, že nemusí subjekt, který podá odvolání, doměřenou daň zaplatit ani nemůže být z tohoto titulu exekuván, a to v průběhu odvolacího řízení. Na jeho účtu tedy nebude evidován nedoplatek, protože v tomto případě bude mít odvolání odkladný účinek. Splatnost doměřené daně bude 15 dní po skončení odvolacího řízení,
- byla zkrácena lhůta pro zaplacení daně, daň na účtu správce daně musí být nejpozději poslední den lhůty, kdy vzniká daňovému subjektu povinnost podat daňové přiznání, např. u daně z příjmu 31. března nebo 30. června, pokud má daňový subjekt daňového poradce nebo advokáta,
- časem nebude muset daňový subjekt poskytovat správci daně přílohy a potvrzení k předkládanému DAP, protože bude realizována elektronizace správy daně a poplatků, systém umožní správci daně tyto informace získávat právě z tohoto systému.

Očekávané přínosy daňového řádu (zdroj ČTK):¹²

- větší přehlednost a lepší systematická uspořádanost nového zákona,
- jasnější a jednotné vymezení pojmů,
- zkvalitnění zásad daňového procesu,
- větší podpora elektronizace daňové správy,
- jasná pravidla pro doručování,
- jasná pravidla pro vedení daňového spisu a nahlížení do něj,
- lepší provázanost ve vztahu k přezkumu prováděnému v rámci správního soudnictví,
- odstranění omezení při volbě zástupce,
- možnost odpustit úrok z prodlení při posečkání již při vydání rozhodnutí o posečkání,
- možnost dokončením daňové kontroly a daňové exekuce původním správcem daně i po změně místní příslušnosti,

¹² Daňový řád-článek. *epravo.cz* [online]. © 1999 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/novy-danovy-rad-55359.html>

- rozšíření možnosti podání dodatečných daňových přiznání na nižší daň na úkor obnovy řízení,
- posunutí splatnosti daně ve výši, která byla stanovena nad rámec tvrzení daňového subjektu, až po rozhodnutí o odvolání, pokud bude podáno,
- zavedení požadavku odůvodňovat každé rozhodnutí,
- předřazení priority úhrady daně před její příslušenství,
- stanovení jednoznačných pravidel pro opakování daňových kontrol a jejich omezení,
- zkrácení obecné lhůty, po jejímž uplynutí je možné se bránit před nečinností ze šesti na tři měsíce,
- jednoznačné nastavení lhůty pro stanovení daně,
- v řízení o mimořádném opravném či dozorčím prostředku nebude vznikat úrok z prodlení,
- veškeré pravomoci správce daně vystupujícího v pozici soudu jsou zakotveny v daňovém řádu, tudíž nebude do budoucna nutné, aby se přiměřenou aplikací občanského soudního řádu do role soudu dosazoval, když zároveň má ještě pozici oprávněného,
- zavedení pravidla, podle něhož je nutné při volbě způsobu vymáhání dbát toho, aby náklady spojené s vymáháním nebyly neúměrné k výši vymáhaného nedoplatku,
- přehledná úprava dražeb věcí movitých i nemovitých a s tím souvisejícího rozvrhového řízení.

Není možné uvést všechny pojmy týkající se celého daňového procesu, jelikož by zabraly několik desítek stran. Ty nejdůležitější, kterým je třeba porozumět jsou vymezeny. Daňový systém je v neustálém procesu obměny a zdokonalování, aby tak bylo možné neustále navyšovat příjmem z daní státní rozpočet. Daňový řád je nezbytnou součástí vymáhání daňových nedoplatků a jak se prozatím zdá, nahrazení ZSDP bylo účinný krokem vpřed.

3 Vymáhání daňových nedoplatků

Nejprve je nutné nastínit, co předchází vymáhání daňových nedoplatků. Důležité je si uvědomit, že vymáhání je především nutno předcházet a to tím, že správce daně a daňový subjekt spolu úzce spolupracují. Daňový řád vymezuje postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob v daňovém řízení. Za hlavní cíl si daňový řád stanovuje správné zjištění daní a zabezpečení jejich úhrady. Avšak tohoto cíle není vždy dosaženo, neboť existují daňové úniky, neuhrazené a nevymožené nedoplatky.

3.1 Daňové řízení

Mezi správcem daně a daňovým subjektem dochází k daňovému řízení, které má právě za úkol správné zjištění a stanovení daně a následně její úhradu. Končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti. Daňové řízení se skládá z několika dílčích řízení:

- nalézací,
 - vyměřovací,
 - doměřovací,
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle předchozích bodů,
- při placení daní,
 - o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky,
 - o zajištění daně,
 - exekuční,
 - o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle předchozích bodů,
- o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.¹³

¹³ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s 236. ISBN 978-80-251-3794-9.

3.1.1 Základní zásady daňového řízení

- **zásada zákonnosti (legality)** - správci daně musí dodržovat při své činnosti právní předpisy. Tato zásada vychází z tzv. zásady obecně povolovací, podle které může správce daně působit pouze v případech a v mezích stanovených zákonem. Pro správce daně tak platí, že mohou činit pouze to, co jim zákon dovoluje. Zásada zákonnosti má absolutní platnost a nemůže být ničím omezena,
- **zásada přiměřenosti** – správce daně používá při plnění povinností pouze prostředky, které zatěžují daňový subjekt co nejméně a přesto mu umožňují dosáhnout správného stanovení daně,
- **zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení** - správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze v rozmezí zákona. Pokud zákon vymezuje správci daně prostor pro tzv. správní uvážení, tak jeho rozhodování musí splňovat základní požadavky na správní uvážení (např. zákaz sledovat jiný než stanovený účel, objektivnost a nestrannost při rozhodování, rovnost a zákaz diskriminace a proporcionalita mezi negativními dopady rozhodnutí na práva a svobody daňových subjektů a sledovaným účelem),
- **zásada rovnosti** – všechny zúčastněné osoby mají rovná procesní práva a povinnosti,
- **zásada vzájemné součinnosti a vzájemné spolupráce** – daňový subjekt se správcem daně úzce spolupracují a navzájem si sdělují důležité a podstatné informace,
- **zásada vstřícnosti a slušnosti** – správce daně vychází účastníkům daňového řízení maximálně vstřícně a nesmí být nezdvořilý,
- **zásada rychlosti** - správce daně je povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Na nečinnost správce daně si lze stěžovat jak u nadřízených, tak i u soudu,
- **zásada hospodárnosti** – správce daně musí konat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady,
- **zásada volného hodnocení důkazů** – správce daně hodnotí důkazy podle své úvahy, posuzuje každý důkaz samostatně a všechny důkazy ve vzájemné souvislosti, přitom přihlíží ke všem dosud zjištěným skutečnostem. Správce

daně také musí přihlídnout k dřívějším podobným případům, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly,

- **zásada neveřejnosti a mlčenlivosti** – správa daní je vždy neveřejná, osoby zúčastněné na správě daní musí zachovat mlčenlivost.

Dobrá správa označuje takový postup správce daně, který je nejen v souladu se zákonem, ale zároveň mu nelze vytknout svévoli, účelnost, vyhýbavost, neefektivnost, liknavost a jiné nežádoucí znaky. Legendární ochránce práv JUDr. Otakar Motejl sestavil velmi užitečnou pomůcku tzv. „Desatero dobré správy“:

- soulad s právem,
- nestrannost,
- včasnost,
- předvídatelnost,
- přesvědčivost,
- přiměřenost,
- efektivnost,
- odpovědnost,
- otevřenost,
- vstřícnost.¹⁴

Jak už bylo uvedeno v předchozím textu účastníky daňového řízení jsou správce daně, daňový subjekt a také třetí osoby. Dle § 11 daňového řádu správce daně vede daňová řízení, provádí vyhledávací činnost, kontroluje plnění povinností osob zúčastněných na správě daní, vyzývá ke splnění povinností a zabezpečuje placení daní. Správce daně pro účely správy daní může zřídit a vést registry a evidence daňových subjektů a jejich daňových povinností.¹⁵

V § 91 daňového řádu je upraven pojem zahájení řízení, či-li je tím míněno jakékoliv řízení, které může nastat mezi správcem daně a daňovým subjektem. Toto řízení je zahájeno zpravidla dnem, kdy příslušnému správci daně dojde první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní nebo dnem, kdy správce daně oznámil daňovému subjektu zahájení řízení. Z toho vyplývá, že pokud daňový subjekt nesplní podání zahajující daňové řízení, zahájí správce daně toto řízení z moci úřední, jakmile zjistí skutečnosti zakládající tuto

¹⁴ Daňové řízení. *Censitio* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-07]. Dostupné z: <<http://www.censitio.com/danove-rizeni.php>>

¹⁵ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s 221. ISBN 978-80-251-3794-9.

povinnost. Podáním je zde myšleno např. DAP, přihláška k registraci, hlášení, žádost nebo námítka. Podání je třeba učinit písemně, ústně do protokolu nebo datovou zprávou, která je opatřena ověřeným elektronickým podpisem, nebo je odeslána prostřednictvím datové schránky. Je nutné písemné podání předkládat na tiskopisech vydaných Ministerstvem financí. Pokud podání obsahuje formální nebo věcné vady, správce daně vyzve daňový subjekt k jejich odstranění. Většinou je povinen daňový subjekt tyto vady odstranit do osmi dnů.

Vždy není možné, aby se řízení účastnil sám daňový subjekt, proto si může najít zástupce nebo zmocněnce, který ho bude zastupovat. Také správce daně je oprávněn ustanovit zástupce daňovému subjektu (např. osobě postižené přechodnou duševní poruchou).

Při správě daní se jedná a vyhotovují se písemnosti většinou v českém jazyce. Pokud nejsou předloženy písemnosti v českém jazyce, může správce daně požádat daňový subjekt o úředně ověřený překlad. Potom je nutné předložit jak podání v cizím tak v českém jazyce. Jestliže nelze jednat v českém jazyce, musí si daňový subjekt obstarat tlumočníka na své vlastní náklady. Ovšem pokud jde o občana ČR, který přísluší k národnostní menšině, jenž žije tradičně a dlouhodobě na území ČR, má právo předkládat písemnosti a jednat ve svém rodném jazyce. Není-li schopen správce daně jednat s tímto občanem, musí si občan obstarat tlumočníka a náklady s tímto spojené nese správce daně.

Při správě daní před zahájením řízení i v jeho průběhu provádí správce daně vyhledávací činnost, která obnáší zejména ověření úplnosti registrace či evidence, zjištění údajů týkajících se příjmů a majetkových poměrů, opatření nezbytných vysvětlení a provádění místního šetření.

Místní šetření znamená, že správce daně vyhledává u daňového subjektu všechny důkazní prostředky a provádí ohledání, např. ověří jestli je oprávněná faktura za pronájem nemovitosti, tedy jestli tato nemovitost skutečně existuje. Místní šetření je tedy jakési „ohledání terénu“ a považuje se za legitimní institut k vyměření a doměření daně. Správce daně pověří úřední osobu, která se ujme místního šetření u daňového subjektu, který je povinen této osobě umožnit přístup do budov, na pozemky a do ostatních míst, která jsou pro toto šetření nezbytná. Daňový subjekt je také povinen ukázat úřední osobě všechny dokumenty, doklady a údaje, které má třeba i na technických nosičích dat. Pokud má správce daně podezření, že některé věci, které slouží jako důkazní prostředek by nebylo možné později zkontrolovat, může tyto věci zajistit. Při zajištění věcí podle jejich povahy může správce daně věci převzít a přemístit je na vhodné místo, vyznačit na věci zajištění a věc ponechat na místě bez zamezení přístupu k věci nebo vyznačit na věci zajištění a zajistit

místo, kde se věci nacházejí, úřední uzávěrou. Zjištěné skutečnosti sepíše správce daně do protokolu, pokud jde o ústní jednání nebo do úředního záznamu.

S místním šetřením úzce souvisí daňová kontrola. Na první pohled by se mohlo zdát, že jde o jedno a totéž, protože náplň těchto dvou pojmů se v mnoha bodech shoduje. Ovšem není tomu tak.

Správce daně rozděluje daňové subjekty na tzv. kontaktní a nekontaktní. Kontaktní daňové subjekty má již ve své evidenci a má tak přístup k jejich osobním údajům a majetkovým poměrům. Tyto subjekty už v minulosti podávaly DAP či jinak přišly se správcem daně do styku. Není tedy ve většině případů nutné provádět místní šetření. Avšak pokud jde o nekontaktní daňové subjekty, o kterých nemá správce daně žádné informace, musí obvykle zahájit místní šetření. Může jít také o subjekty, kteří sami nepodaly DAP a měly tak učinit. Správce daně na tuto skutečnost přijde sám nebo může dokonce dojít k udání od jiného subjektu.

3.1.2 Daňová kontrola

Předmětem **daňové kontroly** je dle § 85 daňového řádu daňová povinnost, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. Za daň se považuje také peněžité plnění v podobě cla nebo poplatku. Daní se také rozumí jiné peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu (např. odvody za porušení rozpočtové kázně) a taktéž plnění v rámci dělené správy. Daň přitom nepředstavuje pouze výdaj, ale i příjem z veřejného rozpočtu nebo jinou formu „záporné“ daňové povinnosti. Daňovou kontrolou může být prověřována i daňová ztráta, daňový bonus nebo uplatněný nárok na odpočet. Předmětem daňové kontroly není pouhá kontrola účetnictví. V mnoha případech existuje úzká vazba mezi účetnictvím a stanovením základu daně, zejména jde o daně z příjmů a DPH. Pro kontrolu účetnictví je vymezen jiný procesní postup, jedná se o správní řízení vedené zákonem č.500/ 2004 Sb., správní řád (dále „SpŘ“). V žádném případě nelze směřovat správní řízení s daňovou kontrolou, neboť rozsah kontrolní činnosti v rámci daňové kontroly je striktně omezen pouze na daně. Zahájením daňové kontroly je okamžik provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, ze kterého je jasné co bude kontrolováno a rozsah kontroly. O zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole. Kontrolu provádí místně příslušný správce daně, pokud dojde v průběhu kontrol

ke změně místní příslušnosti, může ji dokončit původní správce daně. Neumožní-li daňový subjekt zahájit daňovou kontrolu, bude správcem daně vyzván. Ve výzvě bude stanoveno místo zahájení, předmět daňové kontroly a lhůta, ve které je povinen daňový subjekt správci daně oznámit, že je připraven zahájit kontrolu.

Daňový subjekt je povinen stejně jako u místního šetření poskytnout správci daně veškeré potřebné informace, dokumenty a doklady. Také musí umožnit správci daně jednání se svými zaměstnanci, kterého může být přítomen. Dále je povinen daňový subjekt zajistit správci daně vhodné místo a podmínky k provádění kontroly, poskytnout organizační strukturu, informace o pracovní náplni jednotlivých útvarů, o pravomocích jednotlivých zaměstnanců nebo také o uložení účetních záznamů. Tyto povinnosti neplatí pro nepodnikající fyzické osoby.

Daňová kontrola je klíčová při daňovém řízení, lze ji vnímat jako ucelený soubor dílčích úkonů správce daně tvořící samostatný celek. Její význam pro správu daní tkví především v tom, že daně jsou v ČR vybírány na základě principu samovyměření. To znamená, že sám daňový subjekt je povinen posoudit svoji daňovou povinnost. On je tím, kdo musí sám daň vypočítat, přiznat, uhradit a zejména doložit. Daňový řád tento princip odpovědnosti daňového subjektu za přiznání daně ještě dále posiluje, a to zejména tím, že mu již neumožňuje podat odvolání proti vlastnímu DAP.

Základní funkcí daňové kontroly je **funkce preventivní**. Daňová kontrola by měla odradit daňové subjekty od společensky nežádoucího chování v podobě zatajování příjmů, fingování nákladů či nadhodnocování jejich výše a od dalších nežádoucích praktik. S preventivní funkcí daňové kontroly je velmi úzce spjata **funkce eliminační**. Hlavní podstata této funkce spočívá v nápravě jednotlivých dosud nesprávně uplatňovaných postupů. Eliminační funkce daňové kontroly se nachází v pozici jakéhosi síta, přes které by neměly být propuštěny nedostatky v podobě např. nesprávného daňového posouzení nákladových položek, nesprávně uplatňované sazby daní apod. Další funkcí je **funkce inspekční**, která spočívá v objektivním zjišťování a vyhodnocování konkrétně přiznané daně s ohledem na požadavky správného stanovení daňové povinnosti. V neposlední řadě je nutné zmínit i **ochranou funkci**, kterou je realizována samotná fiskální funkce daní, tedy získávání finančních prostředků do veřejných rozpočtů, pro financování veřejných statků a služeb.

Pouze na základě daňové kontroly je možné z moci úřední doměřit daň. Toto tvrzení upravuje § 143 odst. 3 daňového řádu. Na rozdíl od ZSDP je nově v daňovém řádu v § 85 odst. 5 zmíněna možnost opakování daňové kontroly. Vždy musí jít o případy,

kdy vyvstaly nové skutečnosti nežli jsou ty, které správce daně již prověřoval. Pokud sám daňový subjekt zjistí nové skutečnosti, většinou podá dodatečné daňové přiznání.

Daňová kontrola končí podpisem zprávy o kontrole, která se sepisuje v průběhu kontroly a obsahuje výsledek kontrolního zjištění. Výsledkem může být, že správce daně nezjistí žádné nedostatky nebo zjistí, že základ daně a výsledná daňová povinnost je vyšší, tím vznikne nedoplatek, a vydá dodatečný platební výměr. Ovšem také může zjistit pravý opak a dojde k přeplatku. Správce daně předloží tuto zprávu daňovému subjektu, který má právo se k ní vyjádřit a případně navrhnout doplnění. Poté se zpráva projedná a spolupodepíše. Odmítnutí podpisu ze strany daňového subjektu neznamena, že zpráva nebude použita jako důkazní prostředek.

Nepochybně je daňová kontrola značným zásahem do soukromí a popřípadě i do vlastnictví kontrolovaného daňového subjektu. V jejím průběhu je vyžadována maximální součinnost, kdy se daňový subjekt musí plnohodnotně věnovat správci daně namísto své podnikatelské činnosti. Takový zásah je nutný vzhledem k nutnosti výběru daní a správného fungování státu samotného. V současnosti převládá v povědomí mnoha lidí, že správce daně musí za každou cenu něco objevit, jinak bude daňovou kontrolu protahovat, dokud něco nenajde. Dokonce jsou i případy, kdy je požadována po daňovém subjektu, aby sám správci daně předložil např. nějakou neoprávněnou fakturu, která mu snížila základ daně. Aby tak mohlo dojít co nejdříve k ukončení kontroly. Jinak bude správce daně nadále kontrolu protahovat a kontrolovat podrobně třeba i paragony za nákup psacích potřeb. Ve většině případů je určité daňový subjekt raději ochoten se sám udat. Poté budou nejspíše obě strany spokojeny. Myslím si, že převládá názor u správců daně, že přece není nikdy možné, aby měl daňový subjekt vše v pořádku. Problém je, že zákon nestanovuje časový rozsah daňové kontroly. Existuje pouze jediné, nicméně velmi významné omezení pro provedení daňové kontroly, a to prekluzivní lhůta vyměření či doměření daně. Tento časový rozsah nepředepisují ani interní pokyny ministerstva financí. Nebylo by na škodu, aby daňový řád stanovil jasná pravidla pro četnost daňové kontroly, zejména by měl stanovit oznámení provedení daňové kontroly ve větším časovém předstihu. Také by měl stanovit pravidla pro délku trvání daňové kontroly.

Daňová kontrola se stává stále složitějším a sofistikovanějším procesem, a to jak pro daňový subjekt, tak i správce daně, a to zejména kladením stále vyšších požadavků na znalost daňových předpisů včetně judikatury. Dále existuje stále větší snaha o efektivnější provádění daňové kontroly, které lze docílit správnými kontrolními postupy, technikami a metodami, jakož i vhodným použitím výpočetní techniky. Třetím znakem je důraz na klientský přístup,

který je často deklarován ze strany ministerstva financí a ke kterému se hlásí i daňový řád. Stojí za poznámku, že při daňových kontrolách, před nimi i po nich, dochází k procesním vadám v neprospěch daňových subjektů, o čemž svědčí skutečnost, že většina soudních sporů se týká procesních pochybení správců daní.¹⁶

Místní šetření a daňovou kontrolu je možné zahrnout do tzv. fáze dokazování v průběhu daňového řízení.

3.1.3 Dokazování

Hlavní smyslem dokazování je, aby byla prokázána či vyvrácena skutečnost, kterou uvedl daňový subjekt ve svém daňovém tvrzení. Správce daně vyzve daňový subjekt, aby předložil nebo navrhl veškeré důkazní prostředky, v případě pochybností si je obstará sám správce daně z úřední povinnosti.

Povinností správce daně je dohlédnout, aby skutečnosti rozhodné pro správné stanovení daňové povinnosti byly zjištěny co nejpřesněji. Daňovému subjektu musí být sděleno, které rozhodné skutečnosti má správce daně za prokázané a které nikoli, na základě jakých důkazů tak usuzuje a jak provedené důkazy hodnotí.

V rámci daňového řízení je důkazní břemeno rozděleno mezi daňový subjekt a správce daně. Daňový subjekt nesoucí daňové břemeno má tedy povinnost daň přiznat, ale také toto tvrzení doložit, či-li břemeno důkazní. Není-li schopen daňový subjekt prokázat jím stanovenou daňovou povinnost, je správce daně oprávněn stanovit základ daně i daň podle pomůcek. Za pomůcky lze považovat zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a vlastní poznatky správce daně získané při správě daní. Pokud nelze daň stanovit ani podle pomůcek, daň bude sjednána.

I správce daně je vázán určitými povinnostmi, které je povinen prokázat:

- oznámení vlastních písemností,
- skutečnosti rozhodné pro užití právní domněnky nebo právní fikce,
- skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem,

¹⁶ Daňová kontrola. *Danovakontrola* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-08]. Dostupné z: <<http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>>

- skutečnosti rozhodné pro posouzení skutečného obsahu právního úkonu nebo jiné skutečnosti,
- skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.¹⁷

Dokazování provádí správce daně především v průběhu daňové kontroly a v průběhu postupu k odstranění pochybností ohledně údajů uvedených v DAP.

3.1.3.1 Důkazní prostředky

Za důkazní prostředky je možné považovat všechny podklady, pomocí nichž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně. Jedná se zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci. Vždy musí být pamatováno na to, aby nebyly tyto důkazní prostředky opatřeny v rozporu se zákonem. Samostatnou právní úpravu obsahuje daňový řád a jde o tyto:

- listina – musí být vydaná orgánem veřejné moci (např. občanský průkaz, cestovní pas, rodný list, licence nebo koncese),
- znalecký posudek – může o něj požádat správce daně, pokud třeba sám nemá dostatečně odborné znalosti, které jsou nezbytné pro správné zjištění a stanovení daně,
- svědci – většinou jde o třetí osoby, které svojí výpovědí opět přispějí ke správně stanovené daňové povinnosti. Jako svědek nesmí být vyslechnut ten, kdo by porušil povinnosti spojené s utajováním informací,
- záznamní povinnost – daňový subjekt má povinnost vést evidenci plateb v hotovosti, pokud nevede účetnictví a mimo to mu správce daně může uložit i vedení zvláštních záznamů potřebných pro správné zjištění a stanovení daně.

Předložené důkazní prostředky je nutné hodnotit. Správce daně hodnotí důkazy podle svého uvážení, tzn. že hodnocení není zákonem upraveno. Je pouze stanoveno, že má správce daně hodnotit důkazy jednotlivě a všechny ve vzájemných souvislostech. Jakou hodnotu a důkazní sílu jednotlivým důkazům správce daně přisoudí záleží pouze na jeho úvaze. Jde o velmi složitý myšlenkový proces, který se opírá o logická pravidla a věcně o obecnou zkušenost pracovníků správce daně. Správce daně musí posoudit především hodnotu

¹⁷ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s 231. ISBN 978-80-251-3794-9.

závažnosti pro rozhodnutí, hodnotu zákonnosti a věrohodnosti. V neposlední řadě je samozřejmě povinen chránit zájem státu.

Správce daně se nemusí při hodnocení zabývat všemi předloženými důkazy od daňového subjektu nebo může později některé důkazy ze svého hodnocení vyloučit. Výsledkem aplikace volného hodnocení důkazů musí být přesné, pravdivé a úplné zjištění skutkového stavu věci. Ve zprávě o daňové kontrole uvede správce daně, které důkazní prostředky uznal jako opodstatněné a které nikoli.

Dokazování může být v mnoha případech velmi složité a to hlavně pokud jde o daně z příjmů a DPH. U daní z příjmů jde především o problém určení rezidentství, a to nejen určení rezidentství u daňového subjektu, ale také jeho obchodních partnerů. U obchodního partnera bude hlavním problémem určit, jestli mu nevznikla na území ČR stálá provozovna, či zda ji již nemá. Důležité je určení rezidentství zejména proto, aby bylo jasné zda se jedná o příjem, který podléhá zdanění v ČR. Mohlo by se stát, že dojde k daňovému úniku nebo k dvojímu zdanění. V případě příjmu, který v ČR zdanění bude podléhat může vzniknout povinnost daň srazit nebo zajistit. Situace je komplikovaná i tím, že je nutno zjistit, zda se jedná o rezidenta státu, se kterým je uzavřena smlouva o zamezení dvojího zdanění.

Nebude vždy úplně jednoduché také posoudit u fyzických osob osvobození příjmů z prodeje nemovitostí. Pokud půjde o prokazování v případě nabytí nebo prodeje nemovitostí, bude nejspíše hlavním důkazním prostředkem zápis v katastru nemovitostí, resp. kupní smlouva. Ovšem v případě, že se jedná o nově stavěnou nemovitost hodnocení důkazů se značně komplikuje. Lhůta pěti let pro osvobození začne běžet u stavby rodinného domu od okamžiku, kdy je patrná alespoň dispozice prvního nadzemního podlaží. Problém však může nastat při prokázání, kdy stavba dospěla do takového stavu. Hlavním důkazním prostředkem by měl být v tomto případě stavební deník. Dále lze doporučit fotodokumentaci a vyslechnutí svědků, kterými mohou být pracovníci stavební firmy, sousedi či stavební dozor. Vystává zde ovšem otázka, jestli tyto důkazní prostředky vůbec existují a případní svědci jsou věrohodní.

Co se týče DPH může být velkým problémem prokázat správci daně, že má daňový subjekt nárok na odpočet např. při pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie. Může totiž dojít k situaci, že není k této operaci nalezen daňový doklad a nebyl by tedy tento nárok na odpočet možný. Daňový doklad by mohl být ztracen či dokonce odcizen a daňový subjekt bude povinen tento doklad najít nebo obstarat alespoň jeho kopii od dodavatele. Je nutno ovšem počítat s tím, že dodavatel už nemusí existovat a daňový doklad tak bude už velmi těžké dohledat. Pokud doklad existuje, tak naopak může být problém prokázat,

že se nejedná o tzv. fiktivní zdanitelné plnění. Fakticky jde o to zjistit, jestli jen nějaký dodavatel nepomohl snížit daňovému subjektu základ daně tím, že mu vystavil fakturu. Není žádným tajemstvím, že takovéto praktiky se běžně dějí. Zejména fyzické osoby, které pracují na živnost nechtějí mít vysokou nebo nejlépe nulovou daňovou povinnost a obstarávají si tak od svých řekněme kolegů „fiktivní faktury“. Proto je nutné mít i jiné doklady, které potvrzují, že skutečně dochází ke zdanitelnému plnění. Mohou jimi být dodací listy, předávací protokoly nebo skladní karty.

3.1.4 Vyměřovací řízení

Další fází daňového řízení je vyměřovací řízení, které začíná dnem, kdy bylo správcí daně doručeno od daňového subjektu daňové tvrzení. K ukončení této fáze dojde vydáním platebního výměru. Jedná-li se o daň z příjmů, DAP je daňový subjekt povinen podat za zdaňovací období, které činí nejméně 12 měsíců, nejpozději do konce 3. měsíce následujícího po skončení zdaňovacího období. Nejčastěji se jedná o kalendářní rok a tak je povinnost podat DAP a daň je splatná do konce března. Pokud daňovému subjektu zpracovává DAP daňový poradce nebo má zákonnou povinnost ověřit účetní závěrku auditorem, je možné podat DAP do konce června. Trvá-li zdaňovací období méně než 12 měsíců, musí daňový subjekt podat DAP do 25. dne po uplynutí zdaňovacího období.

Daň je možné vyměřit na základě DAP, vyúčtování nebo z moci úřední. Dle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň. Může být stejná jako uvedl daňový subjekt, vyšší nebo nižší. Pokud je daň vyšší je splatná do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru.

Je-li daň stejná jako daň tvrzené, správce daně daňovému subjektu tuto skutečnost neoznamuje, pokud si sám nevyžádá zaslání platebního výměru. Je zachováno tzv. „konkludentní vyměření“. Proti tomuto způsobu vyměření není možné podat odvolání.

Dojde-li u správce daně k pochybnosti o správnosti podaného tvrzení, v první řadě vyzve daňový subjekt k odstranění formálních vad, může jít např. o chybný tiskopis, nepodepsané tvrzení nebo nedodané přílohy. Následně přistoupí k dalšímu přezkoumání kdy může využít místní šetření nebo se také nevylučuje zahájení daňové kontroly.

Vydaný platební výměr musí být odůvodněn v rozsahu, jakém se liší od přiznané daňové povinnosti. A to i v případě, že jde o daň stanovenou podle pomůcek. Výjimku tvoří pouze fakt, že lze odvodit vydaný platební výměr třeba z výsledků daňové kontroly.

V ustanovení § 148 odst. 1 daňového řádu je uvedeno, že daň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky. Z čehož vyplývá, že po uplynutí této lhůty nárok na vyměření daně zaniká. Objeví-li se však před uplynutím této lhůty úkon směřující k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení, pak se tato lhůta prodlužuje o rok. Pokud dojde v předchozích 12 měsících třeba k podání dodatečného daňového tvrzení nebo zahájení řízení o mimořádném opravném nebo dozorčím prostředku. Byla-li před uplynutím lhůty pro stanovení daně zahájena daňová kontrola nebo třeba podané řádné daňové tvrzení, lhůta se přerušuje a běží znovu ode dne, kdy byl tento úkon učiněn.

3.1.5 Doměřovací řízení

Jakmile je ukončeno vyměřovací řízení, stále nemusí být stanovená daňová povinnost konečná. Daňové řízení zůstává i nadále otevřeno, neboť zde neplatí překážka věci rozhodnuté. Správce daně i daňový subjekt jsou nadále povinni sledovat, jestli daň byla v předchozí fázi stanovena správně. Pokud kterýkoliv z nich dojde k závěru, že daň stanovena správně nebyla, zahájí se doměřovací řízení a to případně i opakovaně. Je možné doměřit daň na základě dodatečného daňového přiznání nebo z moci úřední.

Daňový subjekt podá DAP jestliže zjistí, že jeho daňová povinnost měla být např. vyšší nebo uplatněná ztráta nižší. Z moci úřední může být doměřena daň pouze na základě daňové kontroly. Dojde-li ke zjištění nových skutečností nebo důkazů správcem daně mimo daňovou kontrolu a lze předpokládat, že bude daň doměřena, vyzve daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení. Neučiní-li tak daňový subjekt, bude možné daň doměřit podle pomůcek.

Pokud jsou zjištěny v doměřovacím řízení pouze formální rozdíly a dodatečný platební výměr se neliší od původního, uvede správce daně do dodatečného platebního výměru, že se daň neodchyluje. Tento dodatečný výměr nemusí oznamovat daňovému subjektu. Je-li doměřená daň vyšší, je splatná do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru.

Pošle-li správce daně daňovému subjektu platební výměr nebo nějaké oznámení, je to považováno dle § 101 daňového řádu za rozhodnutí. Rozhodnutí musí obsahovat také poučení, zda je možné se proti němu odvolat, v jaké lhůtě a u kterého správce daně.

3.1.6 Opravné a dozorčí prostředky

Rozhodnutí vydané správcem daně lze přezkoumat na základě:

- řádného opravného prostředku, kterým je odvolání nebo rozklad,
- mimořádného opravného prostředku, kterým je návrh na povolení obnovy řízení, nebo
- dozorčího prostředku, kterým je nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí.¹⁸

3.1.6.1 Odvolání

Odvolání lze podat u správce daně, jehož rozhodnutí je odvoláním napadeno do 30 dnů ode dne doručení rozhodnutí a nemůže být zahájeno z moci úřední. Odvolání je nepřípustné pokud směřuje proti odůvodnění rozhodnutí nebo proti výzvě správce daně, ve které může být vyžadováno splnění povinnosti nebo uplatnění práva příjemce. Dokud není vydáno rozhodnutí o odvolání, může odvolatel odvolání měnit, doplňovat nebo vzít zpět. Odvolání nemá odkladný účinek, což znamená, že i když se daňový subjekt proti rozhodnutí odvolal musí splnit povinnosti uložené tímto rozhodnutím, pokud uplynula lhůta k jejich splnění. Nejčastěji se odvolání týká platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů.

Mezi hlavní náležitosti odvolání patří především uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí, označení důkazních prostředků k tvrzením o skutkovém stavu, která jsou uvedena v odvolání a návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí.

Správce daně podané odvolání může zamítnout nebo začít prověřovat. Daňovému subjektu vyhoví zcela, částečně nebo také vůbec. Nemůže-li sám správce daně rozhodnout o tomto odvolání postoupí ho nadřízenému odvolacímu orgánu (např. finanční úřad ho postoupí finančnímu ředitelství).

3.1.6.2 Obnova řízení

Za mimořádný opravný prostředek je považován návrh na povolení obnovy řízení, kdežto dozorčím opravným prostředkem je nařízení obnovy řízení. Povolení obnovy řízení může být zahájeno jak z podnětu daňového subjektu, tak i z moci úřední.

¹⁸ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s 23. ISBN 978-80-251-3794-9.

Důvodů pro zahájení povolení obnovy řízení existuje několik:

- nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění příjemce rozhodnutí ani správce daně použity již dříve,
- předchozí rozhodnutí bylo vydáno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu, dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, křivé výpovědi svědka nebo nepravdivého znaleckého posudku,
- došlo-li k rozhodnutí, kterého bylo dosaženo trestným činem (např. úplatek úřední osoby),
- vydané rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky a příslušný orgán veřejné moci o ní dodatečně rozhodl jinak způsobem, který má vliv na toto rozhodnutí a jemu případně předcházející řízení.

Návrh na povolení obnovy řízení může podat daňový subjekt do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel dozvěděl o důvodech obnovy řízení. Povolení nebo nařízení obnovy řízení má vůči původnímu rozhodnutí odkladný účinek, až do oznámení rozhodnutí vydaného v obnoveném řízení s výjimkou zajištění zástavním právem, smluvním ručením nebo bankovní zárukou.

3.1.6.3 Přezkumné řízení

Přezkoumání rozhodnutí je možné pouze z moci úřední. Jedná se o přezkoumání rozhodnutí, jestliže po předběžném posouzení věci dojde správce daně k závěru, že rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právním předpisem, k čemuž může dojít podle vlastního zjištění či na základě podnětu, který obdržel od kohokoliv. Přezkumné řízení provede správce daně, který o něm rozhodl v posledním stupni.¹⁹

3.2 Placení daní

3.2.1 Evidence daní

Správce daně eviduje vznik, stanovení, splnění, popř. jiný zánik daňových povinností. Z této evidence vyplývají kromě splnění daňových povinností mnohdy přeplatky a nedoplatky. Evidence je vedena odděleně za každý druh daně. Údaje na osobních daňových

¹⁹ KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

účtech jsou evidovány v písemné nebo elektronické podobě na základě dokladů předpisných, odpisných, platebních a opravných.

3.2.1.1 Nedoplatek

Nedoplatek je dle § 153 daňového řádu částka daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně. Rovněž jde o neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popř. též neuhrazená částka zajištěné daně. Nedoplatek hradí daňový subjekt jako svůj daňový dluh. Tomuto dluhu odpovídá na straně příslušného veřejného rozpočtu platná daňová pohledávka. Správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením.²⁰

Daňový řád stanovuje v jakém pořadí se nedoplatky hradí. V první řadě jsou hrazeny nedoplatky na dani a splatná daň, poté nedoplatky na příslušenství daně, následně vymáhané nedoplatky na dani a nakonec vymáhané nedoplatky na příslušenství daně.

Nejde o nedoplatek pokud existuje stanovená částka k úhradě, příp. i zaevidovaná v evidenci daní, jestliže ještě neuplynula stanovená doba splatnosti.

3.2.1.2 Přeplatek

V daňovém řádu je vymezen v § 154 přeplatek jako částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.²¹

Přeplatek se použije na úhradu nedoplatků na osobních daňových účtech, které mohou být vedeny i u jiných správců daně než místně příslušných. Jestliže neexistují žádné nedoplatky, ponechá se přeplatek na daňovém účtu a použije se na dosud neuhrazenou daň. Avšak daňový subjekt může o vrácení přeplatku požádat. Pokud je tento přeplatek vyšší než 100 Kč a správce daně žádosti vyhoví, bude daňovému subjektu přeplatek vrácen na jeho bankovní účet uvedený při registraci.

²⁰ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s 239. ISBN 978-80-251-3794-9.

²¹ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s 239. ISBN 978-80-251-3794-9.

3.2.2 Posečkání

Daňový subjekt může požádat o posečkání nebo rozložení úhrady daně na splátky. Příliš často nedochází k posečkání z moci úřední. Daňový řád stanovuje kritéria v § 156, která musí být posuzována při rozhodování o povolení posečkání. Správce daně posuzuje, zda:

- neprodlená úhrada by znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu,
- by nedošlo k ohrožení výživy daňového subjektu nebo osob na jeho výživu odkázaných,
- neprodlená úhrada vedla k zániku podnikání daňového subjektu, přičemž výnos z ukončení podnikání by byl pravděpodobně nižší než jím vytvořená daň v příštím zdaňovacím období,
- lze úspěšně daň uhradit, pokud nebude trváno na vybrání najednou a ve stanoveném termínu,
- nejsou dány důvody pro očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň.²²

Za dobu posečkání má povinnost daňový subjekt uhradit úrok z posečkání, nejde tady o úrok z prodlení jako v jiných případech. Správce daně má možnost upustit od předepsání úroku z posečkání, pokud by ekonomické nebo sociální poměry daňového subjektu zakládaly tvrdost uplatněného nároku.

Snad jen vstřícnost a ohleduplnost správce daně se může projevit v praxi tím, že pod pojem tvrdost bude možné zařadit kde jaký důvod.

3.2.3 Zajištění daní

Nabude-li správce daně odůvodněného dojmu, že dosud neuhrazená daň, ať již nestanovená nebo ta, které neuplynula doba splatnosti, bude nedobytná nebo obtížně vymahatelná vydá zajišťovací příkaz. Daňový subjekt bude povinen zajistit částku stanovenou zajišťovacím příkazem do 3 pracovních dnů, složením jistoty na depozitní účet, pokud nehrozí nebezpečí prodlení. Hrozí-li však prodlení, např. z důvodu opuštění státu, je zajišťovací příkaz vykonatelný okamžikem oznámení daňovému subjektu.

Kromě zajišťovacího příkazu může správce daně k zajištění neuhrazené daně využít také některý z následujících institutů:

²² KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

- zástavní právo – správce daně stanoví předmět zástavy, nejčastěji jde o nemovitost. O zástavě nemovitosti musí být zápis v katastru nemovitostí, pokud je tam nemovitost zapsána,
- ručení ze zákona,
- ručení na základě smlouvy, včetně ručení bankovní zárukou,
- záloha na daň.

3.3 Vymáhání nedoplatků

Pokud dobrovolně neuhradí daňový subjekt nedoplatek na dani, je povinen správce daně přistoupit k jeho vymáhání. Daňový subjekt se stává dlužníkem a měl by sám napomáhat k co nejšetnějšímu vymáhání nedoplatků. Mohl by nejprve správci daně navrhnout, aby došlo k zajištění např. formou zástavy majetku, dal by tak najevo, že je schopen v budoucnu nedoplatky uhradit. Jestliže však nedojde ke spolupráci musí správce daně nedoplatky vymáhat, a to v souladu s § 175 daňového řádu:

- daňovou exekucí provedenou vlastními silami,
- návrhem na výkon rozhodnutí soudu,
- návrhem na nařízení exekuce soudním exekutorem,
- přihlášením do veřejné dražby,
- uplatněním v insolvenčním řízení.²³

Správce daně zvolí způsob vymáhání tak, aby náklady na něj nebyly ve zjevném nepoměru k výši nedoplatků. Aby bylo možno přistoupit k odebrání části majetku, musí existovat důvody formálně uvedené v exekučním titulu. Exekučním titulem je:

- výkaz nedoplatků sestavený z údajů evidence daní,
- vykonatelné rozhodnutí, kterým je stanoveno peněžité plnění, které bylo vydáno podle daňového řádu nebo jiného procesního předpisu,
- vykonatelný zajišťovací příkaz.²⁴

²³ KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. s 55. ISBN 978-80-86324-87-6.

²⁴ KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. s 55. ISBN 978-80-86324-87-6.

Nejčastějším exekučním titulem je výkaz nedoplatků. Jaké náležitosti má obsahovat stanoví daňový řád v § 176:

- označení správce daně, který výkaz nedoplatků vydal,
- číslo jednací,
- označení daňového subjektu,
- údaje o jednotlivých nedoplatcích,
- podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka,
- potvrzení o vykonatelnosti,
- den, k němuž je výkaz nedoplatků sestaven.

3.3.1 Daňová exekuce

Předpokladem exekuce je existence splatného daňového nedoplatku, který nebyl uhrazen ani v náhradní lhůtě splatnosti. Nestanoví-li daňový řád jinak, postupuje se při daňové exekuci dle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále „OSŘ“). Daňová exekuce se zahajuje vydáním exekučního příkazu a lze ji provést pouze těmito způsoby:

- srážkami ze mzdy,
- příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb,
- příkázáním jiné peněžité pohledávky,
- postižením jiných majetkových práv,
- prodejem movitých věcí,
- prodejem nemovitostí.

Exekuční příkaz se doručuje daňovému subjektu, který je dlužníkem a neuhradil nedoplatek. Dále také poddlužníkům, kterými jsou např. zaměstnavatel a banka. V případě existence ručitele se příkaz doručuje také jemu jako dlužníkovi. Lze se proti exekučnímu příkazu odvolat do 15 dnů ode dne doručení. Kromě náležitostí uvedených v předchozím textu, obsahuje exekuční příkaz také způsob provedení exekuce, výši nedoplatku, pro který je exekuce nařizována, výši exekučních nákladů a odkaz na exekuční titul. Oproti OSŘ nemá správce daně právo provádět exekuci prodejem podniku.

Daňový subjekt může podat návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce, správce daně o tom návrhu rozhodne do 30 dnů. Po dobu projednávání návrhu nesmí být prodán majetek, který je jeho předmětem.

Dle § 322 OSŘ se exekuce nemůže týkat věcí nezbytně nutných k uspokojování potřeb svých a své rodiny nebo plnění pracovních úkolů či prodeje věcí, které by byly v rozporu s morálními pravidly. Za takové věci se považují především oděvy, běžné vybavení domácnosti, snubní prsten, zdravotnické potřeby a jiné věci, který povinný potřebuje vzhledem ke své nemoci nebo tělesné vadě a hotové peníze do částky odpovídající dvojnásobku životního minima jednotlivce. Životní minimum jednotlivce pro rok 2012 činí 3140 Kč. Je-li dlužník podnikatelem, nemůže se exekuce týkat věcí z jeho vlastnictví, které nezbytně nutně potřebuje k výkonu své podnikatelské činnosti. To neplatí, vázne-li na těchto věcech zástavní právo.

Správce daně může daňovou exekuci odložit nebo zastavit, pokud:

- pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky,
- odpadl důvod, pro který byla daňová exekuce nařízena,
- povolí posečkání úhrady nedoplatku,
- bylo pravomocně rozhodnuto, že postihuje majetek, k němuž náleží právo nepřipouštějící exekuci, nebo věci nepodléhající exekuci,
- zaniklo právo vymáhat nedoplatek,
- předpokládaný výtěžek nepostačí ani ke krytí exekučních nákladů,
- by pokračování v daňové exekuci bylo spojeno s nepoměrnými obtížemi,
- dlužník, jehož mzda je exekučována, nepobírá nejméně po dobu jednoho roku mzdu alespoň v takové výši, aby z ní mohly být srážky prováděny,
- bylo nařízeno více daňových exekucí a k úhradě vymáhaného nedoplatku postačí pouze některá z nich,
- případně jiný důvod, pro který nelze v daňové exekuci pokračovat.²⁵

V případě nařízení daňové exekuce vznikají daňovému dlužníkovi další platební povinnosti a to v podobě exekučních nákladů. Existují tři druhy exekučních nákladů, jedná se o náklady za nařízení daňové exekuce, o náklady za výkon prodeje a o náhradu hotových výdajů vzniklých při provádění exekuce.

²⁵ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s. 243. ISBN 978-80-251-3794-9.

Náklady za nařízení exekuce činí 2 % z částky, pro kterou je exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč. Povinnost jejich úhrady vzniká dlužníkovi vydáním exekučního příkazu nebo vydáním samostatného rozhodnutí, kterým správce daně stanoví výši exekučních nákladů.²⁶

Náklady za výkon prodeje činí 2 % z částky, pro kterou je daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500 000 Kč. Povinnost úhrady vzniká dlužníkovi zahájením dražby nebo zpeněžením předmětu daňové exekuce mimo dražbu.²⁷

Je-li prováděna daňová exekuce na majetek patřící do společného jmění manželů, má manžel dlužníka ohledně tohoto majetku stejné postavení jako dlužník.

3.3.1.1 Daňová exekuce postižením majetkových práv

V daňovém řádu do oddílu daňové exekuce postižením majetkových práv spadá také daňová exekuce srážkami ze mzdy, přikázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb, přikázáním jiné peněžité pohledávky a postižením jiných majetkových práv. Záměrně uvádí daňový řád tyto exekuce do souvislosti, protože zde nevystupuje pouze dlužník, ale také poddlužník, který se podílí na vymáhání nedoplatku. Správce daně vydá exekuční příkaz, který je doručen dlužníkovi i poddlužníkovi, který je oprávněn nakládat s majetkovým právem dlužníka.

3.3.1.1.1 Daňová exekuce srážkami ze mzdy

Ten kdo vyplácí dlužníkovi mzdu je povinen od okamžiku, kdy je mu doručen exekuční příkaz, provádět ze mzdy dlužníka stanovené srážky a nevyplácet sražené částky dlužníkovi. Exekuční příkaz stanoví po jakou dobu bude plátce mzdy tyto srážky provádět a jak vysoké budou sražené částky.

Dlužník může podat návrh na snížení výše částky, která mu má být ze mzdy srážena, avšak pouze ze závažných důvodů. Pokud dojde ke změně plátce mzdy, i jemu bude doručen exekuční příkaz a ve srážkách ze mzdy se bude pokračovat. Takovou změnu je povinen dlužník i plátce mzdy oznámit správci daně do 8 dnů. Pokud nesplní tuto povinnost, může správce daně uložit pořádkovou pokutu až do 50 000 Kč.

Daňový řád specifikuje i možnost srážet částky stanovené exekučním příkazem také z jiných příjmů než ze mzdy (§ 187 odst.1). Tyto jiné příjmy jsou vymezeny v OSŘ jsou to

²⁶ KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. s. 57. ISBN 978-80-86324-87-6.

²⁷ KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. s. 57. ISBN 978-80-86324-87-6.

zejména náhrady mzdy nebo platu, nemocenské, ošetrovné, vyrovnávací příspěvek v těhotenství a mateřství, peněžitá pomoc v mateřství, důchody, stipendia, podpora v nezaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci, odstupné, peněžitá plnění věrnostní nebo stabilizační povahy a úrazový příspěvek či renta.

3.3.1.1.2 Daňová exekuce příkázáním pohledávky z účtu u poskytovatele platebních služeb

Exekuční příkaz je nejdříve doručen poskytovateli platebních služeb, u kterého má dlužník veden běžný, vkladový nebo jiný účet v jakékoliv měně. Poskytovatel je povinen od okamžiku, kdy mu byl doručen exekuční příkaz nevyplácet peněžní prostředky z účtu dlužníka, ze kterého je příkázána pohledávka, neprovádět na ně započtení a ani jinak s nimi nenakládat, a to do výše částky uvedené v exekučním příkazu. Pokud je exekuce nařízena na více účtů, správce daně stanoví pořadí účtů, v jakém je poskytovatel povinen z nich odepsat peněžní prostředky.

3.3.1.1.3 Daňová exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky

Daňová exekuce příkázáním jiné peněžitě pohledávky představuje v podstatě pohledávku, kterou má dlužník vůči třetím osobám. Správce daně doručí exekuční příkaz nejdříve třetí osobě, která je tzv. poddlužníkem. Poddlužník nesmí od této chvíle vyplatit dlužníkovi jeho pohledávku. Dlužník nesmí od tohoto okamžiku s pohledávkou jakkoliv nakládat a ztrácí právo na její vyplacení.

3.3.1.1.4 Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv

Daňová exekuce postižením jiných majetkových práv postihuje jiné právo dlužníka, které má majetkovou hodnotu, není spojeno s osobou dlužníka a je převoditelné na jiného. V praxi to znamená, že správce daně bude postihovat danou exekucí obchodní podíly na společnosti, členská práva a povinnosti v družstvu.

3.3.1.2 Daňová exekuce prodejem movitých věcí a nemovitostí

Správce daně může nařídit k provedení daňové exekuce **dražbu**. Jedná se o prodej movitých věcí a nemovitostí, tuto dražbu řídí daňový exekutor a další pověřené osoby tzv. licitátoři. Dražby se může zúčastnit každý, kdo se dostaví k účasti na dražbě před jejím zahájením a prokáže, že splňuje podmínky. Jde-li o dražbu nemovitosti, musejí uchazeči o ni

složit dražební jistotu. Zúčastněné osoby musejí prokázat svoji totožnost, zapsat se do seznamu osob zúčastněných na dražbě, převzít a používat dražební číslo, pokud bylo přiděleno. Dražbu je možné uskutečnit v sídle správce daně nebo tam, kde se nachází předmět dražby, příp. na jiném vhodném místě. Konání dražby nařizuje správce daně dražební vyhláškou.

Daňový exekutor zahajuje dražbu a před jejím zahájením oznamuje:

- zda bylo prokázáno uplatněné předkupní právo,
- kdo přihlásil své pohledávky a v jaké výši,
- zda někdo přistoupil do daňové exekuce jako oprávněný z exekuce přerušené podle jiného právního předpisu,
- změny, které nastaly v údajích uvedených v dražební vyhlášce na základě odvolání a v důsledku uplatnění dalších práv a závad,
- zda jsou splněny předpoklady pro její konání,
- nejnižší dražební podání a minimální výši příhozu.²⁸

Daňový exekutor je oprávněn z několika důvodu dražbu přerušit. Zejména jde o případy, kdy se zúčastněné osoby chovají nevhodně a narušují tak průběh dražby. Může také dojít k odvolání licitátora nebo přerušení z technických důvodů. Pokud tedy dojde k přerušení, musí daňový exekutor oznámit čas pokračování. Jestliže nebude možné pokračovat ve stejný den, bude doručena všem účastníkům nová dražební vyhláška, která stanoví místo, datum a čas pokračování dražby. Cena vydraženého předmětu není omezena cenovými předpisy.

Dražitelé musejí podat dražební podání, ve kterém uvádějí o které předměty mají zájem a kolik jsou ochotni za ně zaplatit. Dražit nesmí daňový exekutor, licitátor, další úřední osoby a správce daně, který dražbu nařídil, dlužník a manžel dlužníka nebo jejich zástupci a vydražitel předmětu, který je znovu zařazen do dražby z důvodu jeho neuhrazení.

3.3.1.2.1 Daňová exekuce prodejem movitých věcí

Exekuci mohou podlehnout nejen movité věci ve vlastnictví dlužníka, ale také movité věci na kterých má dlužník spoluvlastnický podíl. Je-li to nutné může daňový exekutor učinit prohlídku bytu, sídla nebo místa podnikání, popř. jiných místností dlužníka. Vyvstane-li

²⁸ RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. s. 245. ISBN 978-80-251-3794-9.

důvodné podezření, že dlužník u sebe skrývá movitou věc podléhající exekuci, může exekutor stejného pohlaví provést osobní prohlídku.

Movité věci podléhající exekuci budou sepsány v soupisu věcí a dlužník s nimi nesmí nakládat. Pokud vlastní dlužník cenné papíry, tak i ty mohou podlehnout exekuci a exekuční příkaz bude nejprve doručen osobě oprávněné k evidenci cenných papírů. Exekuci podlehnou především věci, které dlužník může nejspíše postrádat a nejsnáze se prodají. Daňový exekutor sepsané věci může odnést, zanechat u dlužníka ve vyhrazené místnosti a opatřit je úřední uzávěrou nebo je také může ponechat na svém místě, ale musí je viditelně označit (musí být zřejmé, který správce daně věci označil a kdy).

V protokolu o soupisu věcí budou uvedeny všechny zajištěné věci, dlužník, manžel dlužníka a případně další osoby, které byly přítomny a mohou také potvrdit, že soupis byl učiněn soudem, správcem daně nebo jinou oprávněnou osobou. Cenu zabavených věcí odhadne správce daně nebo pokud jde o věci, které mají povahu kulturní památky či sbírkového předmětu, stanoví cenu znalec. Sepsané věci se prodají v dražbě, kde jejich cena musí odpovídat alespoň jedné třetině odhadu. Vydražitel, který získá předmět za nejvyšší dražební cenu, musí cenu ihned uhradit.

Obsahuje-li soubor sepsaných věcí vkladní knížky, vkladní listy nebo jiné listiny o obdobné formě vkladu, předloží je správce daně poskytovateli platebních služeb a vybere z nich dlužnou částku. Jde-li o cenné papíry, správce daně je prodá nebo prodá věci, které získal uplatněním práva z cenných papírů. Nezpeněžené movité věci může správce daně vyloučit ze soupisu věcí a vrátit je dlužníkovi. Pokud to však není možné např. z důvodu neznámého pobytu dlužníka, může dojít k propadnutí věci státu postupem dle § 84 daňového řádu.

3.3.1.2.2 Daňová exekuce prodejem nemovitostí

Daňovou exekucí lze postihnout nemovitost, kterou dlužník vlastní celou nebo je alespoň jejím spoluvlastníkem. Od okamžiku, kdy je doručen dlužníkovi exekuční příkaz, nesmí s nemovitostí nikterak nakládat a je povinen správci daně oznámit, jestli má k nemovitosti někdo předkupní právo. Exekuční příkaz je doručen také případným spoluvlastníkům a katastrálnímu úřadu.

Jakmile nabude exekuční příkaz právní moci, ustanoví správce daně znalce, který ocení nemovitost, její příslušenství a závady s ní spojené. Poté na základě výsledků ocenění správce daně stanoví cenu nemovitosti a jejího příslušenství, cenu jednotlivých práv a závad s nemovitostí spojených, závady zaniklé prodejem v dražbě a výslednou cenu.

Dojde-li k dražbě nemovitosti, musí být dražební cena rovna nejméně dvěma třetinám výsledné ceny. Rozhodnutí o udělení příklepu, tudíž rozhodnutí o výsledcích dražby, zašle správce daně dlužníkovi, dražiteli a katastrálnímu úřadu.

Z výtěžku dražby se nejprve uspokojí exekuční náklady, poté věřitelé, jejichž pohledávka byla zajištěna zadržovacím právem a nakonec ostatní pohledávky. Vznikne-li vratitelný přeplatek, zašle ho správce daně dlužníkovi do 15 dnů od doručení rozhodnutí.

3.3.2 Insolvenční řízení

Dne 1. ledna 2008 nabyl účinnosti zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (dále jen „insolvenční zákon“) a nahradil tak stávající zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání. Na nově zahájená řízení o úpadku se aplikuje insolvenční zákon, avšak pro úpadková řízení zahájená před tímto datem se použije zákon o konkursu a vyrovnání.

Insolvenční zákon se vztahuje na řešení úpadku a hrozícího úpadku dlužníka v rámci soudního řízení a snaží se přispět k co nejvyššímu uspokojení dlužnickových věřitelů. Toto soudní řízení se nazývá **insolvenční řízení** a zákon výslovně stanoví zásady, na nichž dané řízení spočívá. Patří mezi ně zejména spravedlnost, rychlost, hospodárnost, způsob vedení řízení tak, aby bylo dosaženo co nejvyššího uspokojení věřitelů, ochrana práv věřitele nabytých v dobré víře a zároveň povinnost věřitelů zdržet se jednání směřujícího k uspokojení svých pohledávek mimo insolvenční řízení.²⁹

Insolvenční zákon se aplikuje na řešení úpadku všech FO i PO, podnikatelů i nepodnikatelů, kromě České republiky (vč. ministerstev), obcí, krajů, České národní banky (dále „ČNB“), Všeobecné zdravotní pojišťovny (dále „VZP“), veřejných vysokých škol apod.

Dlužník je v úpadku, pokud má více věřitelů, peněžité závazky déle než 30 dnů po lhůtě splatnosti a tyto závazky není schopen plnit. Úpadek lze řešit konkursem, reorganizací, oddlužením nebo případně zvláštními způsoby, které stanovuje insolvenční zákon.

Daňové pohledávky za majetkovou podstatou vznikají v důsledku daňových povinností, které vznikly v době ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku do ukončení insolvenčního řízení (§ 242 odst. 1 daňového řádu). Pokud před zahájením insolvenčního řízení vznikl daňovému subjektu v důsledku daňové povinnosti vratitelný přeplatek, je ho možné

²⁹ Insolvenční zákon. *Insolvenční-zákon* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: <<http://www.insolvenzni-zakon.cz/obecne-informace/insolvenzni-pravo.html>>

použít na úhradu splatných daňových pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou. Naopak vznikl-li přeplatek v průběhu insolvenčního řízení, použije se pouze na úhradu splatných pohledávek za majetkovou podstatou.

V průběhu insolvenčního řízení lze pokračovat v daňovém řízení, avšak nelze nařídit daňovou exekuci. Daňový subjekt je povinen podat DAP do 30 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, za část zdaňovacího období předcházející účinnosti tohoto rozhodnutí.

Daňové řízení je složitý a někdy velmi zdoluhavý proces, avšak takovýto průběh je nutný, aby bylo dosaženo co největšího množství úhrad nedoplatků. Důležitá je spolupráce správce daně s daňovým subjektem, aby se dosáhlo optimálních výsledků a spokojenosti na obou stranách. Daňová kontrola může být v mnoha směrech nepříjemná zejména pro daňový subjekt, avšak tvoří důležitou součást v průběhu správného stanovení daňové povinnosti.

Nejefektivnější formou vymáhání v té poslední fázi, kdy daňový subjekt není ochoten své nedoplatky uhradit, se jeví daňová exekuce. K nejsnadnější patří zejména exekuce srážkami ze mzdy a přikázání pohledávky z účtu. Pokud dojde k prodeji movitých věcí či nemovitostí, dochází k značným problémům. Správce daně stěží dohledává, jestli je dlužník skutečným majitelem a dlužník je postižen nejen majetkovou újmou, ale v mnoha případech také psychickou. Není to snadné ani pro jednoho účastníka řízení, když dochází k zajišťování majetku.

4 Výkon rozhodnutí

Velmi často je možné se setkat s lidmi, kteří netuší jaký je rozdíl mezi exekucí a výkonem rozhodnutí. Oba instituty souvisí s vymáháním pohledávek a v mnoha případech se považují za jedno a totéž. Mají mnoho společného, ale jejich průběh je odlišný.

Hlavní rozdíl spočívá v tom, že v případě exekuce je ponechán způsob provedení na exekutorovi. Tudíž sám exekutor rozhodne, jestli nařídí srážky ze mzdy, prodej movitých věcí atd. Jde-li o výkon rozhodnutí musí věřitel podat soudu návrh na výkon rozhodnutí konkrétním věřitelem vybraným způsobem. Věřitel sám zvažuje nejvhodnější řešení, zjišťuje majetkové poměry dlužníka a vyhledá jeho zaměstnavatele. Sám se tedy podílí na vymáhání své pohledávky.

Na první pohled se zdá jednodušší provedení exekuce. Exekutor se postará o vymození pohledávky a o veškeré záležitosti s ní související. Avšak exekutor požaduje od věřitele zaplacení zálohy, která může činit až 30 % z jeho celkové odměny a může tak značně převýšit náklady na výkon rozhodnutí. Za podání návrhu na výkon rozhodnutí u soudu se platí poplatek pouze 2 % z vymáhané částky. Stále je častěji využíván výkon rozhodnutí, protože se jeví levnější a mírnější. Pokud jde např. o movité věci, exekutor je velmi často zabaví tak, že je přímo z domu dlužníka odveze, kdežto soudní vykonavatel movité věci pouze sepíše a označí nálepkami.

Daňový řád v případě daňové exekuce neumožňuje provést exekuci prodejem podniku, avšak v případě výkonu rozhodnutí, který upravuje OSŘ lze toto provést a navíc upravuje zřízení soudcovského zástavního práva k nemovitostem. Ostatní způsoby kterými lze provést daňovou exekuci (srážky ze mzdy, přikázání pohledávky, přikázání k výplatě z účtu, prodej movitých věcí a nemovitostí) platí i pro výkon rozhodnutí. Jestliže jde o jiný způsob provedení než je zaplacení peněžité částky, lze jej provést vyklizením, odebráním věci, rozdělením společné věci, provedením prací a výkonů.³⁰

³⁰ Občanský soudní řád. *Businesscenter.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/osr/cast6h1.aspx>>

4.1 Vývoj daňových příjmů

V následující tabulce je uveden vývoj daňových příjmů za rok 2010, který oproti roku 2009 o 25 630 mil. Kč poklesl. Představuje to meziroční pokles inkasa ve výši 4,9 %. Při porovnání meziročního výnosu všech daní došlo k největšímu nárůstu inkasa u DPH a daně z příjmu právnických osob (dále „DPPO“). Tabulka také obsahuje údaje o daních, které už neexistují a dosud nebyly vymoženy.

Tabulka 4.1 Vývoj daňových příjmů za rok 2010

Druh příjmu	Daňová povinnost	Inkaso	Rozdíl	Výtěžnost (v %)
DPH - daňová povinnost	507 763	500 446	-7 317	99
DPH - nadměrný odpočet a vracení daně	-231 979	-230 865	1 115	100
DPH - celkem	275 784	269 582	-6 202	98
Daně spotřební – daňová povinnost	-448	7	455	99
Daně spotřební – vracení daně	0	-1	-1	
Daně spotřební celkem	-448	6	454	99
DPPO	115 368	114 746	-622	99
Daň z příjmu srážkou § 36	19 515	19 298	-218	99
Daň silniční	5 210	5 100	-110	98
Daň dědická	86	87	0	100
Daň darovací	137	138	2	101
Daň z převodu nemovitostí	7 299	7 453	153	102
Daň z příjmů fyz. osob z příznání	10 439	7 987	-2 452	77
Daň z příjmů fyz. osob – záv. činnost	111 491	111 842	352	100
Daň z nemovitostí	8 671	8 747	76	101
Ostat. příjmy, odvody a poplatky	2 288	3 487	1 199	152
Daň z příjmů obyvatelstva	-1	1	3	-110
Ostatní zrušené daně	-133	3	136	-2
CELKEM	555 706	548 477	-7 229	99

zdroj: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti10.pdf>

Přehled inkasa uvedených daní v ČR v letech 2006 - 2011 (v mil. Kč)

V tabulce je uveden celkový přehled inkasa uvedených daní v ČR. Je velmi dobře patrné, že největší příjem do státního rozpočtu plyne z DPH, DPFO a DPPO. Největší nárůst je patrný u daně darovací, její inkaso se zvedlo v roce 2011 až o stovky procent.

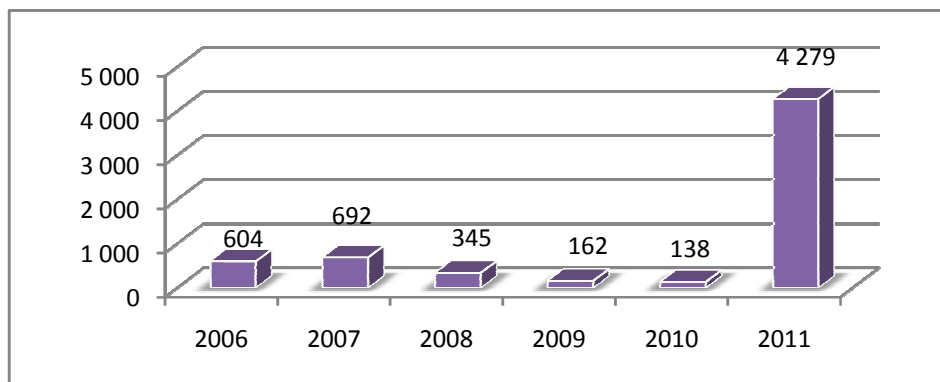
Tabulka 4.2 Přehled inkasa daní

Daň	2006	2007	2008	2009	2010	2011
DPH	217 784	236 385	255 190	253 612	269 547	277 889
DPPO	128 865	155 674	173 590	110 543	114 746	109 312
DPFO	14 003	15 700	19 299	19 189	19 298	19 848
Daň silniční	5 428	5 915	6 002	4 795	5 100	5 187
Daň dědická	123	109	115	88	87	78
Daň darovací	604	692	345	162	138	4 279
Daň z převodu nemovitosti	7 788	9 774	9 950	7 809	7 453	7 362
Ostatní příjmy	4 977	4 250	4 281	3 784	3 487	3 109
DPFO podnikatelů	17 854	17 003	17 749	5 565	7 987	2 939
DPFO ze záv. činnosti	111 633	126 388	115 180	111 042	111 842	119 373
Daň z nemovitostí	5 017	5 123	5 195	6 361	8 747	8 568
CELKEM	514 079	577 014	606 896	522 950	548 432	557 945

zdroj: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>>

V následujícím grafu je nejlépe patrný nárůst inkasa daně darovací. V roce 2010 představovalo toto inkaso 138 mil. Kč a v roce 2011 4 279 mil. Kč, absolutní nárůst tudíž představuje 4 141 mil. Kč.

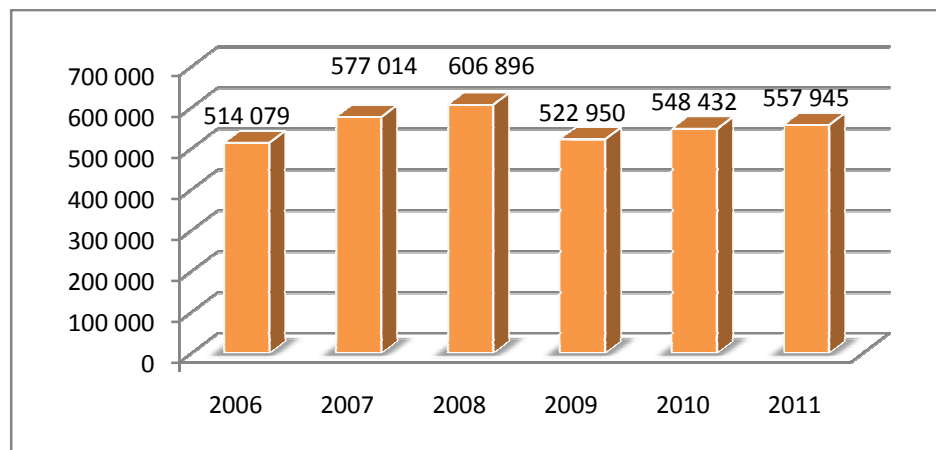
Graf 4.1 Daň darovací - inkaso



zdroj: viz Tabulka 4.2 Přehled inkasa daní

Porovnáme-li daňové příjmy od roku 2006 do roku 2011, údaje jsou znázorněny v grafu, můžeme konstatovat, že nárůst těchto příjmů byl největší v roce 2008, avšak od té doby dochází stále spíše k poklesu.

Graf 4.2 Přehled vývoje celkového inkasa daní



zdroj: viz Tabulka 4.2 Přehled inkasa daní

4.2 Vývoj daňových nedoplatků

Nedoplatkem se rozumí suma rozdílů, kdy částka úhrad daňové povinnosti je nižší než celková částka předpisů daně na jednotlivých osobních daňových účtech. Celkový objem nedoplatků evidovaných finančními úřady k 31. prosinci 2011 činí 117 002 mil. Kč, což představuje oproti roku 2010 nárůst o 12 769 mil. Kč.

Tabulka 4.3 Daňové nedoplatky v letech 2006 – 2011 (v mil. Kč)

Daň	2006	2007	2008	2009	2010	2011
DPH	43 338	44 056	45 631	48 019	57 337	68 725
Daně spotřební	3 460	2 568	2 067	1 560	1 106	935
DPPO	17 843	18 742	17 672	16 668	17 505	19 019
Daň z příjmů - srážka	401	318	306	304	311	358
Daň silniční	1 098	1 106	1 129	1 249	1 346	1 521
Daň dědická	10	9	11	10	10	10
Daň darovací	228	240	181	171	172	159
Daň z převodu nemovitosti	4 455	3 991	3 846	3 503	3 270	3 209
Ostatní příjmy	9 433	5 990	6 647	5 324	3 857	3 766
DPFO podnikatelů	14 644	14 886	15 085	14 340	14 364	14 284

DPFO ze záv. činnosti	5 310	4 571	4 338	4 099	4 053	3 974
Daň z nemovitostí	1 103	1 015	938	902	901	954
CELKEM	101 323	97 494	97 852	96 149	104 233	117 002

zdroj: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/13879.html?year=0>>

Oblast vymáhání daňových nedoplatků na daních a příslušenství daní³¹

Z údajů v následující tabulce vyplývá, že vývoj v oblasti vymáhání v roce 2010 i v předchozích letech byl provázen meziročním růstem počtu případů vymáhaných i vymožených daňových pohledávek evidovaných ÚFO České republiky. V roce 2010 došlo k výraznému překročení těchto hodnot, a to nejen u počtu případů, ale i v objemu vymáhaných a zejména vymožených nedoplatků. Údaje v tabulce dokazují, že je možné, aby ÚFO při využití všech dostupných prostředků získaly do veřejných rozpočtů 6 až 7 mld. Kč za kalendářní rok.

Tabulka 4.4 Nedoplatky

Rok	Nedoplatky vymáhané		Nedoplatky vymožené	
	Počet případů	Částka (mld. Kč)	Počet případů	Částka (mld. Kč)
2006	1 751 207	68,505	443 009	5,203
2007	1 811 163	68,477	471 228	6,054
2008	2 237 389	67,382	521 621	6,334
2009	2 997 730	68,011	553 470	5,999
2010	3 996 484	71,166	614 493	7,012

zdroj: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti10.pdf>

³¹ Informace o činnosti české daňové správy. *Česká daňová správa* [online]. © 2006 [cit. 2012-03-28]. Dostupné z: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti10.pdf>

Příznivě lze hodnotit vývoj u ukazatele objemu vymožených daňových nedoplatků za rok 2010, kdy byla finančními úřady vymožena dosud nejvyšší hodnota nedoplatků, která poprvé přesáhla 7 mld. Kč a ve srovnání s rokem 2009 vzrostla o více než 1 mld. Kč.

Největší objem vymáhaných i vymožených daňových nedoplatků evidovaných na daních nové daňové soustavy (platná od 1. 1. 1993) je vykazován na dani z přidané hodnoty. K 31. 12. 2010 bylo na této dani vymáháno 37,3 mld. Kč a za období od 1. 1. 2010 do 31.12. 2010 vymoženo 4,7 mld. Kč. Vyšší objem vymáhaných daňových nedoplatků je evidován na daních z příjmů. K 31. 12. 2010 dosáhla jejich výše v souhrnu 25,9 mld. Kč, vymoženo bylo přes 1,5 mld. Kč. Na dani z nemovitostí a na daních dědické, darovací a z převodu nemovitostí byly k 31. 12. 2010 vymáhány téměř 3 mld. Kč a vymoženo bylo přes

0,4 mld. Kč. Na dani silniční bylo vymáháno 1,1 mld. Kč a vymoženo bylo 0,2 mld. Kč.

ÚFO jsou dlouhodoběji úspěšnější při vymáhání nedoplatků, jejichž výše se pohybuje do 1 mil. Kč, event. do 10 mil. Kč. Již z dřívějších analýz vyplývá, že nedoplatky nad 10 mil. Kč jsou vymahatelné jen z části nebo jsou úplně nedobytné. Objem nedobytných daňových pohledávek činil v roce 2010 částku 59,3 mld. Kč. Základními příčinami nedobytnosti jsou nemajetnost, předluženost dlužníků, nemožnost dohledání jejich majetku, zánik daňového subjektu bez právního nástupce, úmrtí dlužníka a předluženost dědictví. U řady daňových subjektů je nařízeno několik soudních exekucí, přičemž některé jsou z důvodu nezjištěného majetku zastaveny. Dalšími příčinami jsou nízké uspokojení daňových pohledávek přihlášených do insolvenčních, resp. konkursních řízení, zvyšující se počet společností, které se dostávají do likvidace, přičemž mnohé z nich zůstávají dlouhodobě neřešeny. Nevymahatelnost pohledávek je dále ovlivňována převody majetku daňových subjektů na jiné osoby ještě před vznikem nedoplatku, přičemž řada těchto subjektů je bez příjmů, nekontaktních, často s bydlištěm na adrese obecního či městského úřadu, nebo jde o cizince, kterým byl ukončen dlouhodobý pobyt v ČR apod. Specifickou příčinou vzniku nedobytných pohledávek je často i nepřiměřené doměření daňových povinností podle pomůcek daňovým subjektům, které jsou již bez majetku a nebo před insolvenčním řízením.

Nejvíce daňových nedoplatků bylo vymoženo pomocí úkonů v **daňové exekuci**. V roce 2010 bylo tímto způsobem vymáháno 15,6 mld. Kč a vymoženo bylo 2,8 mld. Kč. Na základě výzvy správce daně k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, tedy ještě před zahájením a nařízením daňové exekuce, bylo daňovými subjekty uhrazeno 3,1 mld. Kč, což je o 0,5 mld. Kč více než v předchozím roce. Téměř 0,9 mld. Kč bylo exekutory finančních úřadů vybráno od daňových subjektů ještě před provedením vymáhacího úkonu. Efektivita

vymáhání je do značné míry ovlivňována rychlostí a včasností předávání nedoplatků z vyměřovacích na vymáhací oddělení finančních úřadů, čemuž byla územními finančními orgány věnována v uplynulém roce daleko větší pozornost a v této praxi je nutno nadále pokračovat.

Nejvyužívanějším exekučním prostředkem je **daňová exekuce příkázáním pohledávky na peněžní prostředky** daňových dlužníků na účtech vedených u bank nebo příkázáním jiné pohledávky. Tímto způsobem vymáhaly finanční úřady v roce 2010 přes 12,9 mld. Kč a vymoženo bylo 2,2 mld. Kč. Efektivita tohoto exekučního prostředku byla vedle patrného poklesu volných finančních prostředků na účtech daňových subjektů v důsledku hospodářské recese ovlivňována i skutečností, že zákon neumožňuje exekučně postihnout peněžní prostředky daňových dlužníků, kteří své příjmy z podnikatelské činnosti deponují na účtech třetích osob.

Dalším nejvíce využívaným prostředkem je vymáhání nedoplatků pomocí **exekuce na srážku ze mzdy**, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod. V roce 2010 bylo takto vymáháno téměř

1,7 mld. Kč, avšak vymoženo bylo pouze přes 0,2 mld. Kč. Tato exekuce je omezená především možnostmi správce daně zjistit a případně i dále sledovat změny zaměstnavatele dlužníka, který se snaží vyhybat exekuci krátkodobými pracovními úvazky s častou změnou zaměstnavatele. Pokud zaměstnanci často mění zaměstnání jsou finanční úřady v těchto případech nuceny vydávat další exekuční příkazy, postupně pro 3 i více plátců mzdy, přičemž výtěžnost těchto exekucí je téměř nulová. V mnoha případech přetrvává „praxe“ některých zaměstnavatelů, kteří vyplácejí zaměstnancům sjednanou mzdu po částech, část ve vykazované minimální výši a zbývající část v hotovosti přímo zaměstnanci (dlužníkovi), případně pouze v hotovosti, navíc mnohdy bez záznamu v mzdové evidenci. Důsledkem hospodářského poklesu je vedle růstu nezaměstnanosti v některých regionech ČR i pokles výtěžnosti exekucí na srážku ze mzdy, neboť řada dlužníků má mzdu již na tak nízké úrovni, že to již neumožňuje plátcům mzdy provádět srážky. FÚ opakovaně upozorňují na problémy spojené s vymáháním daňových nedoplatků u České správy sociálního zabezpečení (dále „ČSSZ“) v Praze, jako poddlužníka při realizaci výkonu exekuce srážkami z důchodů. ČSSZ není schopna zajistit výkon exekuce, aniž by z její strany nedocházelo k několikaměsíčním časovým prodlevám.

V roce 2010 vymáhaly finanční úřady v **exekucích na prodej movitých věcí** 0,6 mld. Kč a vymoženo bylo pouze 0,2 mld. Kč. Nejnižší částka daňových nedoplatků byla

v roce 2010 vymáhána exekucemi na prodej nemovitostí, jednalo se pouze o 0,4 mld. Kč a vymoženo bylo necelých 0,2 mld. Kč. Nízká výtěžnost exekucí v případech movitých věcí je ovlivněna zejména poklesem zájmu uchazečů o nabízené věci v místech konání dražeb, ale i poklesem hodnoty věcí prodávaných v dražbě. Řada daňových subjektů si pořizuje majetek, včetně strojů a zařízení určených k podnikání, formou finančního leasingu nebo na úvěr, který je pak následně zajištěn smlouvou o zajišťovacím převodu vlastnického práva ve prospěch jejich poskytovatele. Výtěžnost daňových exekucí prodejem nemovitostí je negativně ovlivňována i tím, že řada nemovitostí, které by mohly být postiženy touto exekucí, je zatížena zástavními právy dalších věřitelů s přednostním právem na uspokojení pohledávky, zejména bank. FÚ v těchto případech upouští od záměru nařídit exekuci, neboť v konečném důsledku by při realizaci výkonu daňové exekuce byli uspokojeni jiní věřitelé, než správce daně. Nicméně je exekuce na prodej nemovitostí nadále významným prostředkem vymáhání daňových nedoplatků, neboť řada dlužníků již po vydání exekučního příkazu na prodej nemovitosti raději zaplatí pohledávku dobrovolně, aby tím zamezila prodeji nemovitosti v rámci dražby. V tomto případě je podíl uhrazené částky podstatně vyšší než při realizaci prodeje v dražbě.

Téměř pětina evidovaných nedoplatků, k 31. 12. 2010 se jednalo o částku 14,1 mld. Kč, byla přihlášena FÚ do **insolvenčních řízení**. Největší nárůst insolvenčních řízení byl zaznamenán u FO zejména ve stavebnictví. Nejčastějšími důvody insolvence jsou problémy spojené se zhoršenou platební morálkou obchodních partnerů, narůstající druhotnou platební neschopností, opožděnými platbami a neustále se prodlužujícími lhůtami splatnosti za jednotlivé zakázky. K zaplacení faktur dochází mnohdy až na základě hrozby nebo po podání žalobního návrhu.

Stále častěji věřitelé využívají **výkon rozhodnutí prováděný soudy**, protože je pro ně levnější variantou. Ovšem statistiky dokazují, že pomocí výkonu rozhodnutí je vymoženo nejméně pohledávek. V roce 2010 byly předány soudům k vymáhání daňové nedoplatky ve výši 226 mil. Kč, což je ve srovnání s předchozím rokem o 104 mil. Kč více, avšak vymoženo bylo pouze 6 mil. Kč. FÚ opakovaně upozorňují na zdlouhavost soudních procesů, zejména u návrhů na výkon rozhodnutí prodejem nemovitostí. Trvá příliš dlouho než dojde od podání návrhu k dražbě. Dlužníci mají dostatek času na to, aby se zbavili i posledního svého majetku.

FÚ žádají o výkon exekuce i **soudní exekutory**. Za rok 2010 dosáhla tato částka 41 mil. Kč a vymoženy byly pouze 2 mil. Kč. Tato forma vymáhání je stále spíše zanedbatelná a nejméně častá. Soudní exekutoři požadují po pracovnících správce daně

neustále více informací o průběhu daňového řízení a provádějí nepřiměřeně tyto exekuce. V průběhu roku 2010 se jednalo o případy, kdy exekuce na prodej nemovitostí nebyla provedena dražbou, ale exekutor se dohodl s dlužníkem na zajištění pohledávek po dobu, než se nedoplatek v plném rozsahu exekutorskému úřadu uhradí formou splátek. Správce daně přihlášený do zahájení exekučního řízení je nucen pasivně vyčkávat a mnohdy velmi pozdě zjistí, že dražba nebyla provedena. V mnoha případech je nařízena exekuce na prodej nemovitostí pro částku velmi nízkou ve vztahu k ceně nemovitosti. Často se jedná o 10 až 20 tis. Kč, které neuhradil dlužník elektrárenským nebo plynárenským společnostem, ačkoliv hodnota nemovitosti je v řádech milionů korun. Tímto jednáním soudních exekutorů dochází k zablokování majetku dlužníka a správce daně je pak nucen probíhající exekuci přerušit případně odložit. Tato řízení brání tomu, aby mohlo dojít k vymáhání dalšími věřiteli a má to svůj dopad i na vymáhání daňových nedoplatků. FÚ požadují stanovení maximální doby od sepsání věci do soupisu a do jejího zpeněžení u movitých věcí a u nemovitostí maximální doby od doručení exekučního příkazu na katastrální úřad do konání dražby. Pokud v této lhůtě nebude věc zpeněžena, může v exekuci pokračovat další oprávněný.

4.2.1 Efektivita vymáhání daňových pohledávek

Efektivita vymáhání byla ovlivněna celou řadou faktorů, k nejzávažnějším patří:

- vývoj nedoplatků byl významně ovlivněn dopady hospodářské recese. Vzrostl počet subjektů, jejichž nedoplatky byly předány k vymáhání poprvé, přičemž v předchozích letech byla jejich platební morálka bezproblémová. V roce 2010 došlo k růstu druhotné platební neschopnosti, která zapříčinila v mnoha případech až ukončení podnikatelské činnosti. V evidenci FÚ však zůstávají vysoké daňové nedoplatky těchto zkrachovalých společností. Vzrostl počet vydaných exekučních příkazů a následných dražebních jednání u správců daně a u soudních exekutorů. Na druhé straně nárůst nezaměstnanosti se projevil v omezování počtu prováděných exekucí na srážku ze mzdy,
- velká část daňových dlužníků je předlužena, protože mají závazky nejen vůči správci daně, ale i vůči jiným institucím či podnikatelským subjektům nebo občanům. Jedná-li se o FO, často jde o osoby sociálně slabé, bez majetku, s obtížně zjištělným nebo nepostižitelným příjmem. Pokud jde

o PO největšími dlužníky jsou obchodní společnosti, za něž vystupují jako statutární orgány osoby nekontaktní, mnohdy cizinci,

- daňoví dlužníci řeší své nedoplatky také tím, že ukončí podnikatelskou činnost, aniž by uhradili své pohledávky vůči státu. Ale v zápětí si zakládají nové společnosti v mnoha případech se stejným předmětem činnosti, přičemž i v těchto společnostech zanechávají několika milionové pohledávky, které jsou v podstatě nevymahatelné. Bez jakýchkoliv legislativních překážek zakládají nové a nové společnosti a vymožení nedoplatků je již téměř nemožné,
- velkým problémem při vymáhání je růst nekontaktních daňových subjektů, u FO jde převážně o dlužníky, kteří jsou přihlášení k pobytu na tzv. ohlašovací administrativní adrese (tj. na adrese obecního či městského úřadu), jde pouze o formální záležitost a smysl tohoto opatření se zcela vytrácí. Právnícké osoby mohou být registrovány na adrese, kde jsou registrovány další desítky firem a proto je reálné sídlo většinou nezjistitelné,
- významně je činnost vymáhacích útvarů omezena stávajícími dostupnými prostředky, které slouží k vymáhání. Nevyhovující jsou motorová vozidla, manipulační technika, skladovací prostory a prostředky pro záznam a dokumentaci při provádění mobiliárních exekucí.

4.3 Nezabavitelné minimum³²

Každoročně s účinností od 1. ledna se mění výše nezabavitelného minima, které musí zůstat dlužníkům, u kterých je prováděna exekuce srážkami ze mzdy. Nezabavitelná částka na povinného dlužníka se stanoví jako 2/3 součtu částky životního minima jednotlivce (od 1. 1. 2012 3 410 Kč) a částky normativních nákladů na bydlení pro jednu osobu v nájemním bytě v obci od 50 000 do 99 999 obyvatel, bez ohledu na to v jaké obci povinný zaměstnanec žije. Pro rok 2012 je tato částka stanovena na **5 352 Kč**.

Výpočet nezabavitelného minima se tedy vypočte jako 2/3 součtu 3 410 Kč a 5 352 Kč. Nezabavitelná částka na povinného činí **5 841,33 Kč**. Nezabavitelná částka na povinnou osobu se stanoví jako ¼ částky na povinného, činí tedy **1 460,33 Kč**.

³² Nezabavitelné minimum. *Měšec.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/clanky/exekutor-vam-ze-mzdy-ukroji-mene-veritele-ostrouhaji/>>

Příklad č. 1:

Proti manželovi žijícímu s manželkou a jedním dítětem, který má čistý příjem 15 000 Kč, byla nařízena exekuce srážkou ze mzdy pro dlužné nedoplatky, a to ve prospěch správce daně.

Výpočet:

nezabavitelná částka manžel	5 841,33 Kč
manželka	1 460,33 Kč
dítě	<u>1 460,33 Kč</u>
	8 761,99 Kč

Povinnému nesmí být sražena částka po zaokrouhlení ve výši **8 762 Kč**.

Příklad č. 2:

Stejně zadání jako v předchozím příkladě, s tím rozdílem, že příjem zaměstnance je 10 000 Kč a má 3 děti.

Výpočet:

nezabavitelná částka manžel	5 841,33 Kč
manželka	1 460,33 Kč
1. dítě	1 460,33 Kč
2. dítě	1 460,33 Kč
3. dítě	<u>1 460,33 Kč</u>
	11 682,65 Kč

V tomto případě by nebylo možné srážky ze mzdy provést, protože nezabavitelná částka ve výši **11 683 Kč** je vyšší než čistí příjem 10 000 Kč.

Vývoj nezabavitelných a dalších souvisejících částek potřebných k výpočtu srážek ze mzdy (v Kč)

Tabulka 4.5 Vývoj nezabavitelného minima

Druh	Rok		
	2010	2011	2012
Nezabavitelná částka na povinného	5 148,67	5 326,00	5 841,33
Nezabavitelná částka na vyživovanou osobu	1 287,17	1 331,50	1 460,33
Částka, nad kterou se srazí zbytek čisté mzdy bez omezení (100%ní částka výpočtové základny)	7 723,00	7 989,00	8 762,00
Vypočtená maximální výše 1/3 zbytku čisté mzdy	2 574,00	2 663,00	2 920,00

zdroj: <<http://www.mesec.cz/clanky/exekutor-vam-ze-mzdy-ukroji-mene-veritele-ostrouhaji/>>

V závislosti na výši životního minima jednotlivce a stanoveného normativu nákladů na bydlení je určována základní částka, která nesmí být sražena z měsíční mzdy povinného zaměstnance.

Výpočtový vzorec pro exekuční srážky, který se uplatní i při srážkách mimoexekučních (tedy víceméně dobrovolných, prováděných nikoliv na základě nuceného výkonu rozhodnutí, ale dohody mezi věřitelem a dlužníkem), určuje OSŘ a k němu vydané prováděcí nařízení vlády (č. 595/2006 Sb.).

Předpisy pak ještě určují částku, nad kterou může být zbytek čisté mzdy postižen bez omezení a v rozmezí těchto částek stanoví princip postihu čisté mzdy povinného, a to jen maximálně z jedné třetiny vypočtené částky resp. ze dvou třetin, pokud jde o uspokojení přednostních pohledávek.

Pokud zbylá čistá mzda je rovna nebo nižší 8762 Kč, zaokrouhlí se směrem dolů na částku dělitelnou třemi (a vyjádřenou v celých korunách). Maximální výše jedné třetiny z 8762 Kč je 2920 Kč. Případný zbytek 1 nebo 2 Kč (odečtený od zbytku čisté mzdy při jeho zaokrouhlování směrem dolů na částku dělitelnou třemi) náleží povinnému. Částka přesahující hranici 8762 Kč se srazí bez omezení.

Příklad č. 3³³

Vůči svobodnému zaměstnanci bez vyživovacích povinností panu Stuchlíkovi, jehož **čistá mzda činí 19 220 Kč měsíčně**, je vedena **exekuce srážkami ze mzdy ve výši 200 000 Kč**.

Základní nezabavitelná částka na povinného činí 5 841,33 čili 5 842 Kč. Po odečtení této nezabavitelné částky od čisté mzdy činí zbytek čisté mzdy 13 378 Kč.

Hranice plně zabavitelného zbytku čisté mzdy je 8 762 Kč, z čehož jedna třetina činí 2 920 Kč, a zbudou 2 Kč.

Pro uspokojení nepřednostní pohledávky se použije jedna třetina (zbytku čisté mzdy) 2 920 Kč a celý zbytek čisté mzdy nad 13 378 Kč (čili 13 378 – 8 762) tedy 4 616 Kč.

Měsíční srážka ze mzdy tak činí 7 536 Kč (2 920 Kč + 4 616 Kč). Zaměstnanci zůstane základní nezabavitelná částka 5 842 Kč, dvě třetiny (zbytku čisté mzdy) tj. 2×2 920 Kč čili 5 840 Kč (a zbytek vzniklý zaokrouhlováním zbytku čisté mzdy 2 Kč) takže celkem bude zaměstnanci vyplaceno **11 684 Kč**.

Příklad č. 4³⁴

Čistá mzda zaměstnance pana Nováka, který má manželku a dvě děti, činí **20 000 Kč**. Provádí se srážka ze mzdy pro pohledávku jak přednostní (např. náhrada způsobené škody na zdraví ve výši 40 000 Kč), tak nepřednostní (kupř. nesplacená půjčka ve výši 100 000 Kč).

Základní nezabavitelná částka na povinného je 5 841,33 Kč, na vyživované osoby 4 380,99 Kč, celkem po zaokrouhlení 10 223 Kč, které se vyplatí zaměstnanci.

Ze mzdy pak zbudou 9 777 Kč (20 000 – 10 223). Z toho 1 015 Kč (9 777 – 8 762) lze srazit bez omezení; přiřadí se ke druhé třetině. Částka 8 762 Kč se rozdělí na třikrát 2 920 Kč se zbytkem 2 Kč.

Z první třetiny (2 920 Kč) bude uspokojována nepřednostní pohledávka, z druhé třetiny (2 920 Kč) a 1 015 Kč bude uspokojována přednostní pohledávka a třetí třetinu (2 920 Kč) dostane povinný zaměstnanec.

Zaměstnanci tak z čistého výdělku 20 000 Kč zůstane **13 145 Kč** (nezabavitelná částka 10 223 Kč + třetí třetina 2 920 Kč a zbytek 2 Kč vzniklý zaokrouhlováním zbytku čisté mzdy; 6 855 Kč (1 015 Kč + 2×2 920 Kč) bude sraženo ve prospěch oprávněných věřitelů.

³³ Nezabavitelné minimum. *Měšec.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/clanky/kolik-vam-muze-strhnout-exekutor-z-platu/>>

³⁴ Nezabavitelné minimum. *Měšec.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/clanky/kolik-vam-muze-strhnout-exekutor-z-platu/>>

4.4 Návrhy na zlepšení vymáhání nedoplatků

Příjmy státního rozpočtu jsou značně ochuzeny o daňové nedoplatky. Jejich vymáhání je stále na nízké úrovni a nedaří se získávat do státního rozpočtu dost podstatné peníze. Na zlepšení této situace se musejí podílet jak správci daně, tak daňové subjekty a v neposlední řadě vládní představitelé. Z velké části by napomohla změna legislativy.

S ohledem na zjištěné skutečnosti se domnívám, že je nutné se zaměřit především na tyto změny:

- zveřejňovat registry dlužníků, kteří dluží např. více jak rok nad 500 000 Kč,
- stanovit zejména u PO, kdo bude odpovídat za jejich nedoplatky, po kterých osobách konkrétně bude možné nedoplatky vymáhat, jestli půjde o majitele nebo jednatele či jiné odpovědné osoby,
- zjišťovat vlastníky společností, které mají nedoplatek a především zjistit, jestli nevlastní i jiné společnosti, po kterých by bylo možné nedoplatky vymáhat, pokud bude vymáhání u dlužící společnosti neúspěšné,
- v žádném případě by nemělo být možné, aby majitelé dlužící společnosti zakládali další společnosti, které by opět měly nedoplatky,
- zamezit tomu, aby bylo možné přepisovat movitý či nemovitý majetek na jiné osoby, pokud má jejich majitel nedoplatky,
- zavést variantu zástavy vozidel,
- nepovolit registraci nové společnosti osobám, které přivedly nějakou společnost do konkurzu,
- vybírat poplatky za doručování písemností týkajících se vymáhání, bude se zvyšovat nejspíše dlužníkův nedoplatek, ale i to ho může přimět k zaplacení,
- možnost odejmutí koncese nebo živnostenského oprávnění,
- vytvořit a zpřístupnit centrální registry bankovních účtů daňových dlužníků pro správce daně,
- povolit exekuci na peněžité plnění z účtů manželů, pokud mají společné jmění,
- více postihovat a kontrolovat zaměstnávání „na černo“,
- centrální registr úvěrů neobsahuje databázi spotřebitelských úvěrů FO, hypoteční úvěry FO, ručitelské závazky klientů a údaje o depozitních účtech, proto by mělo svůj význam tento registr rozšířit o tyto údaje, aby bylo možné lépe dohledat, kolik vlastně dlužník ve skutečnosti má nesplacených závazků,

- zavedení centrálního registru zdravotních pojišťoven a povolení přístupu do něj správci daně,
- povinnost doložit bezdlužnost v případě žádosti o půjčku či úvěr u jakékoliv banky,
- urychlit zápis zástavy do katastru nemovitostí,
- zjednodušit legislativu, především jasnost a srozumitelnost zákonů pro správce daně i pro daňové subjekty,
- správce daně by měl mít povinnost analyzovat rizika spojená s vymáháním, např. platební historii dlužníka, splátky, jiné dluhy, účasti ve firmách, kontaktnost, majetek, sídlo firmy, podávání přiznání, frekvenci výskytu nedoplatků, finanční situaci dlužníka, ochota platit závazky a další,
- pro analýzu rizik je důležitý kvalitní software a technika, v tomto ohledu je ČR na vysoké úrovni, daňová správa využívá automatizovaný daňový informační systém (dále „ADIS“), který je ve srovnání s jinými evropskými státy velmi dobrý, avšak by bylo nutné propracovat v ADISu propojení s bankami,
- zdokonalit průběh vymáhání třeba i účinnými formami, které fungují v zahraničí, jako příklad je možné uvést velmi krátká lhůta pro vymáhání max. rok v Německu, vymáhat se začíná již 2 měsíce po splatnosti a cíl je donutit spolupracovat dlužníka, ať nuceně nebo dobrovolně,³⁵
- po domluvě s dlužníkem povolit možnost splácet vzniklý nedoplatek,
- zvýšit úroky, které nabíhají v průběhu neplacení dluhů,
- správce daně by měl vždy zajištěný majetek přímo dlužníkovi odebrat, není příliš efektivní zabavený majetek jen označit a ponechat ho dlužníkovi,
- zavést automaticky povinnost zástavy majetku správcem daně při vysokém nedoplatku.

Vymáhání daňových nedoplatků je nutné neustále zdokonalovat. Především provázanost veškerých registrů a zákaz zakládání nových společností by napomohlo k efektivnějšímu vymáhání. V posledních dvou letech se daří vymáhat více peněz do státního rozpočtu a v tomto „trendu“ je třeba pokračovat.

³⁵ Efektivní vymáhání daní. *Daňáři online* [online]. © 2012 [cit. 2012-04-06]. Dostupné z: <[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10033v12933-analyza-rizik-efektivnejsi-vymahani-daninepotrebujeme/?search_query=\\$issue=17I29I\\$issue=17I30I\\$issue=17I31I\\$issue=17I32I\\$issue=17I33I\\$issue=17I34](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10033v12933-analyza-rizik-efektivnejsi-vymahani-daninepotrebujeme/?search_query=$issue=17I29I$issue=17I30I$issue=17I31I$issue=17I32I$issue=17I33I$issue=17I34)>

5 Závěr

Stále je zaznamenáván dopad celosvětové finanční krize na platební morálku nejen daňových subjektů. Zaniklo několik společností a hlavně z toho důvodu mnoho lidí přišlo o práci. Tato situace se promítla ve všech odvětvích podnikání a bohužel její důsledky budou ještě několik let přetrvávat. Nedostatek pracovních míst nutí lidi k zadlužování se. V mnoha případech nejsou schopni platit ani běžné poplatky jako je nájem či inkaso za služby.

Jasná srozumitelnost legislativy by měla přispět ke zlepšení situace v oblasti vymáhání. Některá ustanovení zákonů nejsou snadno pochopitelná pro správce daně a už vůbec ne pro daňové subjekty. Na tvorbě zákonů by se především měli podílet odborníci z praxe, aby svými zkušenostmi přispěli k jejich zjednodušení a srozumitelnosti.

Velmi důležitá je spolupráce daňového subjektu se správcem daně. Pokud je daňový subjekt schopen doložit všechny důkazní prostředky, kterými může prokázat, že je schopen a ochoten své nedoplatky uhradit, nemuselo by ihned docházet k exekucím. Jistě bude správce daně ochoten posečkat s razantními kroky, když bude spolupráce s daňovým subjektem na uspokojivé úrovni. Na druhé straně i daňový subjekt by měl být férový vůči správci daně a nezačít rozprodávat případně přepisovat svůj majetek na jiné osoby, aby nemohlo dojít k jeho odebrání.

Mělo by dojít k propojení všech registrů, které umožňují snadnější vymáhání nedoplatků a také by napomohly k analyzování rizik. Nekontaktnost dlužníků se stává velkým problémem, tím že se přihlásí na administrativní adresy v podstatě zaniká jejich dohledatelnost. Je to sice výhodné především pro rodinné příslušníky, že jejich majetek nebude zabaven, pokud u nich dlužník měl trvalé bydliště, ale věřitelé v podstatě ztrácejí šanci na vymození svých pohledávek.

Cílem diplomové práce je upozornit na důležitost vymáhání nedoplatků. Především ve čtvrté kapitole je jasné patrné, o kolik miliard korun státní rozpočet ročně přichází. Všechny dostupnými prostředky musí správce daně i daňový subjekt přispět k naplnění státního rozpočtu. Nikdo z nás si nepřeje placené státní školy nebo lékařskou péči. Pokud se budou stále navyšovat nevymožené nedoplatky, nikdy nemůže dojít ke zlepšení finanční situace v naší zemi. I stát financuje chod země půjčkami, které není schopen splácet a navyšuje se tak i státní dluh. Jestliže tedy nedojde ke zlepšení platební morálky daňových subjektů a potažmo státu, bude se jen propadat dluhová past a může tak dojít k bankrotu státu. Nikdo by neměl dopustit, abychom dopadli stejně jako Řecko nebo nejspíše v brzké době i Španělsko.

Seznam literatury

Publikace:

GROSSOVÁ, Marie. *Exekuce na peněžitě plnění v současné právní praxi*. 5. vyd. Praha: Linde, 2007. 603 s. ISBN 80-7201-621-0.

KOBÍK, Jaroslav a Jiří ŠPERL. *Dokazování v daňovém řízení*. 2. přeprac. vyd. Praha: ASPI, 2005. 184 s. ISBN 80-7357-101-3.

KOBÍK, Jaroslav, et al. *Daňové spory, jejich prevence a řešení II*. 1. vyd. Praha: Aspi, 2002. 268 s. ISBN 80-86395-40-5.

KOBÍK, Jaroslav a Alena Kohoutková. *Orientační průvodce novým daňovým řádem*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 188 s. ISBN 978-80-86324-87-6.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI Publishing, 2003. 264 s. ISBN 80-86395-84-7.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Sporné otázky daňového řízení*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 172 s. ISBN 978-80-7357-479-6.

RADKOVÁ, Martina. *Exekuce jiné pohledávky*. 1. vyd. Praha: Linde, 2009. 200 s. ISBN 978-80-7201-767-6.

RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2011 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2011. 248 s. ISBN 978-80-2513-388-0.

RYLOVÁ, Zuzana, et al. *Daňové zákony 2012 s komentářem změn*. 1. vyd. Brno: Computer Press, 2012. 256 s. ISBN 978-80-251-3794-9.

SCHELLE, Karel, et al. *Firma im Konkursverfahren nach dem tschechischen Recht*. 1. vyd. Mnichov: GRIN, 2010. 156 s. ISBN 978-3-640-53577-4.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2006*. 8. vyd. Praha: 1. VOX, 2006. 328 s. ISBN 80-86324-60-5.

VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 355 s. ISBN 978-80-86324-86-9.

Zákonné normy:

Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. *Businesscenter.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/osr/>>

Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. *Businesscenter.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcanzak/>>

Zákon č.500/ 2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů. *Businesscenter.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-03-02]. Dostupné z:
<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/spravni_rad/>

Internetové zdroje:

Daň z lihu. *Celní správa České republiky* [online]. © 2009 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z:
<<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/lih/Stranky/default.aspx>>

Daň z piva. *Celní správa České republiky* [online]. © 2009 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z:
<<http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spotrebni-dane/ostatni/Stranky/default.aspx>>.

Daňová exekuce. *Daňáři online* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z:
<<http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d27083v35448-danova-exekuce-podle-noveho-danoveho-radu/>>

Daňová kontrola. *Danovakontrola* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-08]. Dostupné z:
<<http://www.danovakontrola.cz/danova-kontrola.html>>

Daňový řád-článek. *Aktuálně.cz* [online]. © 1999 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z:
<<http://aktualne.centrum.cz/finance/penize/dane/clanek.phtml?id=686262>>

Daňový řád-článek. *CFOworld* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z:
<<http://cfoworld.cz/legislativa/od-1-1-2011-je-ucinny-novy-danovy-rad-698>>

Daňový řád-článek. *epravo.cz* [online]. © 1999 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z:
<<http://www.epravo.cz/top/clanky/novy-danovy-rad-55359.html>>

Daňový řád-článek. *Měšec.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z:
<<http://www.mesec.cz/clanky/novy-danovy-rad-prinasi-bic-na-neporadniky-v-cem-ovlivni-vas/>>

Daňový řád-článek. *STORMWARE* [online]. © 2011 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z:
<http://www.stormware.cz/podpora/LegServis/Danovy_rad_2011.aspx>

Daňové řízení. *Censitio* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-07]. Dostupné z:
<<http://www.censitio.com/danove-rizeni.php>>

Daňové zvýhodnění. *Socialni davky* [online]. © 2010 [cit. 2011-11-08]. Dostupné z:
<<http://www.socialni-davky.cz/danove-zvyhodneni-2011>>

Efektivní vymáhání daní. *Daňáři online* [online]. © 2012 [cit. 2012-04-06]. Dostupné z:
<[http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10033v12933-analyza-rizik-efektivnejsi-vymahani-dani-nepotrebujeme/?search_query=\\$issue=17I29|\\$issue=17I30|\\$issue=17I31|\\$issue=17I32|\\$issue=17I33|\\$issue=17I34](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d10033v12933-analyza-rizik-efektivnejsi-vymahani-dani-nepotrebujeme/?search_query=$issue=17I29|$issue=17I30|$issue=17I31|$issue=17I32|$issue=17I33|$issue=17I34)>

Ekologické daně. *BusinessInfo* [online]. © 1997 [cit. 2012-02-05]. Dostupné z:
<<http://www.businessinfo.cz/cz/clanek/ekologicke-dane/ekologicke-dane/1001905/56477/>>

Informace o činnosti. *Česká daňová správa* [online]. © 2006 [cit. 2012-03-28]. Dostupné z:
<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xbcr/cds/Informace_o_cinnosti10.pdf>

Insolvenční zákon. *Businesscenter.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-03-02]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/insolvenzni/cast1h1.aspx>>

Insolvenční zákon. *Insolvenzni-zákon* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-29]. Dostupné z: <<http://www.insolvenzni-zakon.cz/obecne-informace/insolvenzni-pravo.html>>

Místní poplatek. *wikipedia* [online]. © 2012 [cit. 2012-02-06]. Dostupné z: <http://cs.wikipedia.org/wiki/M%C3%ADstn%C3%AD_poplatek>

Nezabavitelné minimum. *Měšec.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/clanky/exekutor-vam-ze-mzdy-ukroji-mene-veritele-ostrouhaji/>>

Nezabavitelné minimum. *Měšec.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-04-04]. Dostupné z: <<http://www.mesec.cz/clanky/kolik-vam-muze-strhnout-exekutor-z-platu/>>

Občanský soudní řád. *Businesscenter.cz* [online]. © 1998 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <<http://business.center.cz/business/pravo/zakony/osr/cast6h1.aspx>>

Počet FÚ v ČR. *statnisprava.cz* [online]. © 2000 [cit. 2012-02-07]. Dostupné z: <<http://www.statnisprava.cz/rstsp/ciselniky.nsf/i/d0027>>

Výkon rozhodnutí. *Pravnik.cz* [online]. © 2012 [cit. 2012-03-06]. Dostupné z: <<http://www.pravnik.cz/a/290/exekuce-nebo-soudni-vykon-rozhodnuti.html>>

Seznam zkratek

apod.	a podobně
atd.	a tak dále
ČR	Česká republika
ČSSZ	Česká správa sociální zabezpečení
DAP	daňové přiznání
DPFO	daň z příjmu fyzických osob
DPH	daň z přidané hodnoty
DPPO	daň z příjmu právnických osob
FO	fyzická osoba
FÚ	finanční úřad
mil.	milionů
mld.	miliardy
např.	například
PO	právnická osoba
Sb.	sbírka
tj.	to jest
tzv.	tak zvané
ÚFO	územní finanční orgány

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. dubna 2012



Bc. Soňa Halouzková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Fučíkova 800,

685 01 Bučovice

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Výkaz nedoplatků

Příloha č. 2 – Návrh na nařízení exekuce

Příloha č. 3 – Návrh na nařízení výkonu rozhodnutí

Příloha č. 4 – Exekuční příkaz na srážky ze mzdy nebo z jiných příjmů

Příloha č. 5 – Exekuční příkaz na prodej nemovitostí

Příloha č. 6 – Dražební vyhláška-movité věci

Příloha č. 7 – Dražební vyhláška-dražba nemovitostí

Příloha č. 8 – Rozhodnutí o zřízení zástavního práva